

Die Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das Ertragsteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland – Eine Bestandsaufnahme –

*Ekkehart Reimer, Forschungsstelle für Europäisches
und Internationales Steuerrecht, Universität München*

I. Einleitung

Der Einfluss der Grundfreiheiten auf das Recht der direkten Steuern der EU-Mitgliedstaaten hat in den letzten Jahren viel Beachtung gefunden.¹ Das hat mehrere Gründe: Erstens nimmt der grenzüberschreitende innergemeinschaftliche Handel stark zu. Zweitens hat die Kommission seit ihrem Kurswechsel zugunsten des innergemeinschaftlichen Steuerwettbewerbs im Jahr 1990² ihre zuvor sehr weitgehenden Harmonisierungsziele zurückgesteckt,³ selbst die derzeit noch schwebenden Richtlinienvorhaben aus dem Paket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs haben nur geringe Aussicht auf Verwirklichung. Dies lenkt rechtspolitische Kräfte nahezu zwangsläufig in den Bereich des Primärrechts um – und hier insbesondere in den Bereich der Grundfreiheiten. Drittens schließlich hatte der EuGH in den letzten Jahren verstärkt die Anwendung ertragsteuerlicher Regelungen der Mitgliedstaaten an den Grundfreiheiten zu messen. Teils hat sich dabei die Unanwendbarkeit mitgliedstaatlicher Regelungen ergeben. Diese Entscheidungen finden Beachtung und regen damit die

¹ Für Deutschland markiert wohl die *Schumacker*-Entscheidung des EuGH (Urt. v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225) einen qualitativen Sprung in der wissenschaftlichen Diskussion; vgl. B. Knobbe-Keuk, EuZW 1995, 177; Lehner (Hrsg.), *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*. Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft Bd. 19 (1996), insbes. die Beiträge von G. Saß (S. 35 ff.), D. Birk (S. 63 ff.), O. Thömmes (S. 81 ff.) und M. Lehner (S. 257 ff.); Birk (Hrsg.), *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts* (Herne/Berlin 1995), insbes. die Beiträge von R. Eckhoff (S. 461 ff., 501 ff., 543 ff.) und R. Henke (S. 583 ff.); Flume/Jakobs/Picker/Schön/Wilhelm (Hrsg.), *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk* (1997), insbes. die Beiträge von U. Everling (S. 607 ff.), N. Herzig (S. 627 ff.), W. Schön (S. 743 ff.) und O. Thömmes (S. 795 ff.); Institut Finanzen und Steuern (Bearbeiter: H. Hahn), *Die Vereinbarkeit von Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht* (IFSt-Schrift Nr. 378, Bonn 1999); O. Thömmes, *Stand und Entwicklungstendenzen der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern*. In: *Steuerberater-Jahrbuch 1998/99*, Köln 1999, S. 173 ff.; E. Reimer, *European Taxation 2000*, 48–54; vgl. demnächst auch Pelka (Hrsg.), *Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung*. Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft Bd. 23 (erscheint im Frühjahr 2000), insbes. die Beiträge von W. Schön, M. Lehner und M. Tumpel.

² Vgl. EG-Kommission, *Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung* vom 30. 4. 1990, BR-Drucks. 360/90.

³ Zur Entwicklung vgl. die Kurzdarstellungen in *Lenz/Wolffgang*, *EG-Vertrag Kommentar*, 2. Aufl. (1999), Vorbem. Art. 90–93, Rdnrn. 14 ff. m. w. N.

nationalen Gerichte zu weiteren Vorlagen an den EuGH an – ein sich selbst tragender Effekt.⁴

Der folgende Nationalbericht will die Bedeutung nachzeichnen, die die Grundfreiheiten für einzelne Normen des deutschen Ertragsteuerrechts haben. Dies setzt zunächst eine grundlegende Darstellung und Erörterung der Maßstabnormen voraus.⁵ Sodann sollen zunächst die innerstaatlichen Regeln zur Besteuerung Gebietsfremder,⁶ anschließend die Regeln zu Besteuerung Ansässiger untersucht werden.⁷ Dabei werden jeweils zuerst die Vorschriften dargestellt, die unter dem Einfluss der Grundfreiheiten bereits in der Vergangenheit Änderungen erfahren haben; in einem zweiten Schritt werden ausgewählte offene Fragen erörtert.

II. Grundlagen: Die Grundfreiheiten als Prüfungsmaßstab

Prüfungsmaßstab für die potenziell problematischen Normen des innerstaatlichen Rechts sind die Grundfreiheiten des EG-Vertrages.

1. Zum Begriff „Grundfreiheiten“

Die Bezeichnung „Grundfreiheiten“ dient üblicherweise⁸ als Oberbegriff für die in Art. 3 Abs. 1 lit. c und Art. 14 Abs. 2 EGV genannten, für das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlichen Rechtspositionen und wird meist synonym mit dem Begriff „Marktfreiheiten“⁹ verwendet. Zu den Marktfreiheiten gehören die Warenverkehrsfreiheit,¹⁰ die Personenverkehrsfreiheit (in ihren beiden Ausprägungen als Arbeitnehmerfreizügigkeit¹¹ und Niederlassungsfreiheit¹²), die Dienstleistungsfreiheit¹³ und die Kapitalverkehrsfreiheit.¹⁴ Jede dieser

⁴ So sind derzeit allein aus Deutschland ca. 70 finanzgerichtliche Vorabentscheidungsverfahren (Art. 234 EGV) beim EuGH anhängig.

⁵ Unten II. – In der Obersatzbildung liegen die größten Schwierigkeiten des hier unternommenen Versuchs, die Verträglichkeit der Normen des innerstaatlichen Rechts mit den Grundfreiheiten zu behandeln. L. Hinnekens (European Taxation 1996, 286, 288) hat diese Schwierigkeiten kurz, aber treffend beschrieben: „How to define the colours of a chameleon?“

⁶ Unten III. (S. 74 ff.).

⁷ Unten IV. (S. 88 ff.).

⁸ Ausführlich zu Begriffsgeschichte und -verwendung W. Pfeil, Historische Vorbilder und Entwicklung des Rechtsbegriffs der „Vier Grundfreiheiten“ im Europäischen Gemeinschaftsrecht (1998), insbes. S. 4 ff., m. w. N.; vgl. auch Lenz (oben Fn. 3) Art. 14 Rdnr. 2; Lenz/Scheuer a. a. O., Vorbem. Art. 39–41 Rdnr. 1.

⁹ Von „Marktfreiheiten“ sprechen M. Herdegen, Internationales Wirtschaftsrecht, 2. Aufl. (1995), § 2 Rdnr. 23; R. Eckhoff in: Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts (oben Fn. 1), § 17 Rdnrn. 8, 14 et passim.

¹⁰ Art. 28 ff.

¹¹ Art. 39 ff.

¹² Art. 43 ff.

¹³ Art. 49 ff.

¹⁴ Art. 56 ff.

vier Freiheiten umfasst ihrerseits auch rechtliche Garantien für den Bezug der Vergütung und ihre Überweisung in den Heimatstaat. Diese Annexkompetenzen, die meist zusammenfassend als Zahlungsverkehrsfreiheit bezeichnet werden, sind überwiegend nicht ausdrücklich im EGV geregelt,¹⁵ werden aber einhellig als Bestandteil der Grundfreiheiten anerkannt.¹⁶

Die vorstehend skizzierte Beschränkung des Begriffs „Grundfreiheiten“ auf die vier Marktfreiheiten erscheint aber heute als zu eng. Die europäische Integration hat das Stadium einer reinen Wirtschaftsgemeinschaft hinter sich gelassen. Jedenfalls für die Zwecke der vorliegenden Untersuchung sind daher auch die allgemeine Freizügigkeit der Unionsbürger¹⁷ und das allgemeine Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit¹⁸ subsidiär¹⁹ als Prüfungsmaßstäbe heranzuziehen. Sie sollen daher ebenfalls als „Grundfreiheiten“ angesehen werden.

Dagegen gehören begrifflich weder die speziellen, in ihrem persönlichen oder sachlichen Anwendungsbereich engeren primärrechtlichen Normen (wie die nur die Gemeinschaft als solche bindenden Grundrechte,²⁰ das Diskriminierungsverbot im Bereich der indirekten Steuern,²¹ das Gebot der Gleichberechtigung von Mann und Frau²² oder das Gebot der Gleichberechtigung ausländischer und inländischer Gesellschafter²³) noch das Sekundärrecht, die Normen des Abkommens über Gewinnberichtigungen in verbundenen Unternehmen oder gar der Verhaltenskodex zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs zu den Grundfreiheiten. Diese Regelungen bleiben daher im folgenden außer Betracht.

2. Grundlinien der Rechtsprechung des EuGH

Die Rechtsprechung des EuGH ist durchzogen von dem Bekenntnis, dass „die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, [...] diese ihre Befugnisse in diesem Bereich jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und deshalb jede offene oder verdeckte Diskriminierung

¹⁵ Positiviert ist die Zahlungsverkehrsfreiheit nur als Komplement zur Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 56 Abs. 2.

¹⁶ R. Streinz, *Europarecht*, 4. Aufl. (1999), Rdnr. 753; J. Bröhmer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), *Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag*, 1. Aufl. (1999), Art. 56 Rdnr. 22.

¹⁷ Art. 18 Abs. 1 EGV.

¹⁸ Art. 12 EGV.

¹⁹ Zum Verhältnis der Marktfreiheiten zu Art. 12 EGV vgl. statt aller R. Eckhoff (oben Fn. 9), Rdnrn. 13–15; A. Epiney, in: Calliess/Ruffert (oben Fn. 16), Art. 12 Rdnrn. 8 ff.

²⁰ Vgl. Art. 6 Abs. 2 EUV.

²¹ Art. 90 EGV.

²² Art. 3 Abs. 2 EGV; vgl. auch dessen spezielle Ausprägung als Anspruch auf gleichen Lohn für gleiche Arbeit in Art. 141 EGV.

²³ Art. 294 EGV; hierzu vgl. W. Schön, *Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht*. In: *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk* (oben Fn. 1), S. 743 (748, 751 und dort insbes. Fn. 33 m. w. N.).

aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen müssen“.²⁴ Der Anwendung der Grundfreiheiten dem Grunde nach steht insbesondere der Umstand nicht entgegen, dass es sich bei den direkten Steuern um ein nur in Randbereichen harmonisiertes Rechtsgebiet handelt.²⁵ Bereits heute haben sich die nationalen Steuerrechtsordnungen unter dem Einfluss der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten stark angenähert.²⁶ Dies ist nur durch eine doppelte Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten möglich geworden: erstens durch die Erweiterung der Anknüpfungsmerkmale (nicht mehr nur Verbot der Differenzierung nach der Staatsangehörigkeit,²⁷ sondern auch nach ihr typologisch gleichgestellten Merkmalen,²⁸ die ihrerseits zum Merkmal der Staatsangehörigkeit in echter Alternativität stehen²⁹), zweitens durch die aus-

²⁴ St. Rspr. seit EuGH, Urt. v. 25. 7. 1991, Rs. C-211/89 (Slg. 1991, I-3905) – *Factortame*; vgl. Urt. v. 28. 1. 1992, Rs. C-204/90 (Slg. 1992, I-249) – *Bachmann*; Urt. v. 14. 2. 1995 (oben Fn. 1) – *Schumacker*, Rdnr. 21; Urt. v. 28. 4. 1998, Rs. C-31/97 (Slg. 1999, I-1919) – *Jessica Safir*, Rdnr. 21; Urt. v. 14. 9. 1999, Rs. C-391/97 – *Frans Gschwind*; sowie zuletzt Urt. v. 26. 10. 1999, Rs. C-294/97 – *Eurowings*, Rdnr. 32.

²⁵ EuGH, Urt. v. 29. 7. 1988, Rs. C-81/87 (Slg. 1988, I-5483) – *Daily Mail*; Urt. v. 28. 1. 1992 (oben Fn. 145) – *Bachmann*. Streit besteht allerdings darüber, ob der Mangel an Harmonisierung die rechtliche Bedeutung der Grundfreiheiten tendenziell verstärkt (weil sich ihr Anwendungsbereich vergrößert; so R. Eckhoff (oben Fn. 9), § 17 Rdnrn. 9f. m. w. N.; ähnlich auch R. Voß, Steuern in Europa, DStR 1991, 925 (931)), abschwächt (weil es nicht zur schleichenden Harmonisierung durch die Rechtsprechung des EuGH kommen darf; vgl. dazu die Nachweise unten S. 70 (insbes. Fn. 124) sowie bei Eckhoff a. a. O., Fn. 28) oder unberührt lässt (so wohl C. Waldhoff, in: Callies/Ruffert, oben Fn. 16, Art. 90 Rdnr. 7). Vgl. auch die Stellungnahme unten S. 65 ff. (unter II.2.e.(4)(a)).

²⁶ Für Deutschland vgl. unten S. 79 ff. (unter III.1) und S. 93 ff. (unter IV.1); für Österreich vgl. den Beitrag von G. Toifl (in diesem Band); für Ungarn, Polen und Tschechien vgl. pauschal R. Prokisch (in diesem Band); für die Niederlande vgl. M. van Dun (in diesem Band); jeweils m. w. N.

²⁷ Offene/formelle/direkte/rechtliche Diskriminierung; zur Terminologie im Bereich von Art. 90 vgl. auch Waldhoff (oben Fn. 25), Art. 90 Rdnr. 13 m. w. N.

²⁸ Verdeckte/versteckte/verschleierte/materielle/indirekte/tatsächliche Diskriminierung. – Eine abweichende Terminologie findet sich bei T. Eilmansberger, Zur Reichweite der Grundfreiheiten des Binnenmarktes. In: Juristische Blätter [Wien] 1999, 345/434 (348 f.), der sämtliche hier genannten Diskriminierungen als „direkte“ Diskriminierungen (mit den Unterfällen offen/versteckt) ansieht und den Begriff „indirekte Diskriminierung“ für – hier nicht interessierende – Fälle reserviert, in denen eine Maßnahme weder offen noch verdeckt an die Staatsangehörigkeit anknüpft, sondern lediglich im Ergebnis (d. h. im statistischen Mittel) Gebietsfremde stärker belastet als Inländer. – Zu den der Staatsangehörigkeit typologisch gleichgestellten Merkmalen zählen für natürliche Personen Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt, für Unternehmen (insbesondere juristische Personen) Gründungssitz und Ort der Geschäftsleitung.

²⁹ Mit anderen Worten: Wenn eines dieser Kriterien erfüllt ist, kommt es auf die Staatsangehörigkeit nicht mehr an. Daher kann sich auch ein im Ausland ansässiger Inländer im Inland auf die Grundfreiheiten in ihrer Ausprägung als Diskriminierungsverbote berufen. Vgl. statt aller EuGH, Urt. v. 31. 3. 1993, Rs. C-19/92 (Slg. 1993, I-1663) – *Kraus*, Rdnrn. 15 und 16; Urt. v. 27. 6. 1996, Rs. C-107/94 (Slg. 1996, I-3113) – *Asscher*, Rdnr. 34; Urt. v. 8. 7. 1999, Rs. C-234/97 – *Teresa Fernández de Bobadilla*, Rdnr. 30; Urt. v. 21. 9. 1999, Rs. C-378/97 – *Florus Ariël Wijzenbeek*, Tz. 22; offen gelassen im Urt. v. 26. 1. 1999, Rs. C-18/95 (Slg. 1999, I-374) – *Terhoeve*, Rdnr. 41; unklar auch Urt. v. 12. 5. 1998, Rs. C-336/96 (Slg. 1998, I-2793) – *Gilly*, Rdnr. 21. Teils hat der EuGH den Vorbehalt eingefügt, der im Ausland ansäs-

dehnende Auslegung von reinen Diskriminierungs- zu umfassenden Beschränkungsverboten.

Die folgende Obersatzbildung trägt dieser doppelten Erweiterung der Grundfreiheiten durch den EuGH Rechnung und ist zugleich auf die Besonderheiten des Steuerrechts zugeschnitten. Sie konzentriert sich auf die Fälle der verdeckten (d. h. nicht an die Staatsangehörigkeit als solche anknüpfenden) Diskriminierung, der für das Steuerrecht ungleich größere Bedeutung zukommt als der offenen Diskriminierung, und geht auf die offene Diskriminierung grundsätzlich³⁰ nicht mehr ein.

Dabei werden im folgenden vier Kategorien unterschieden: zunächst die klassische Verletzung der Grundfreiheiten durch eine Diskriminierung Gebietsfremder gegenüber Ansässigen³¹ (unten a.), sodann durch eine Diskriminierung Ansässiger gegenüber Gebietsfremden (unten b.), durch eine Diskriminierung innerhalb der Gruppe der Ansässigen (unten c.) und schließlich durch unterschiedslose Beschränkungen (unten d.), die sowohl Ansässige als auch Gebietsfremde treffen können.

Diese Einteilung weicht von der üblichen Klassifizierung ab. Der EuGH unterscheidet nur Anwendungsfälle der Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote einerseits und als Beschränkungsverbote andererseits. Dabei ist die Bezeichnung „Diskriminierungsverbote“ für die Fälle der Diskriminierung von Ausländern/Gebietsfremden gegenüber Inländern/Ansässigen (unten a.) reserviert. Sämtliche anderen Fälle schlägt der EuGH dem Bereich der Beschränkungsverbote zu.³² Diese dichotomische Einteilung hat primär historische Gründe. Sie spiegelt wider, dass die Grundfreiheiten zunächst nur die erste Fallgruppe (Ausländerdiskriminierung) umfassten, während alle übrigen Fallgruppen erst durch die oben skizzierte Erweiterung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten sukzessive hinzukamen. Daher wird heute unter dem Sammelbegriff „Beschränkungsverbote“ eine disparate Vielzahl von Konstellationen abgehandelt. Sie werden teilweise an einem freiheitsrechtlichen, teilweise aber ebenfalls an ei-

sige Inländer müsse sich „in einer Lage befinde[n], die mit derjenigen anderer Personen vergleichbar ist, die sich gegenüber dem Aufnahmestaat auf die durch den Vertrag garantierten Rechte und Freiheiten berufen können.“ Inwieweit dieses zusätzliche Erfordernis eigenständige Bedeutung neben dem Wohnort-Kriterium haben kann, ist m. E. offen. Es mag den Ausschluss eines Wohnsitzes im Heimatstaat abdecken (Fall der doppelten Ansässigkeit). Sofern aber der im Inland tätige Inländer im Inland *keinen* Wohnsitz hat (und dort daher nur noch beschränkt steuerpflichtig ist), kann dieses Zusatzerfordernis des EuGH m. E. keine Bedeutung mehr haben. Vgl. auch *Eilmansberger*, (oben Fn. 28), S. 354.

³⁰ Vgl. aber die Besonderheiten auf der Prüfungsstufe der Rechtfertigung, unten S. 65 (unter II.2.e.).

³¹ Zur Terminologie: Ob ein Steuerpflichtiger ansässig oder gebietsfremd ist, ist allein nach tatsächlichen Gegebenheiten zu bestimmen; auf die Staatsangehörigkeit kommt es nicht an. In Zu- und Wegzugsfällen (in denen es ja zu einem Wechsel der Ansässigkeit kommt) bestimmt sich die Ansässigkeit für die hier gewählte Klassifizierung stets nach dem ursprünglichen Zustand, d. h. dem Zeitpunkt vor Beginn des Zu- bzw. Wegzugs. Wer also in den Anwendestaat zieht, ist zunächst „gebietsfremd“, wer den Anwendestaat verlässt, ist „ansässig“. Daher würde z. B. der Fall *Biehl* (EuGH, Urt. v. 8. 5. 1990, Rs. C-175/88, Slg. 1988, I-1789) der hier erörterten dritten Kategorie (Diskriminierung innerhalb der Gruppe der Ansässigen), der Fall *Teresa Fernández de Bobadilla* (oben Fn. 29) dagegen der ersten Kategorie (Diskriminierung Gebietsfremder) zuzuordnen sein.

³² Ähnlich verfährt auch die überwiegende Literatur. Vgl. statt aller *O. Thömmes*, StbJb 1998/99 (oben Fn. 1), S. 175; und *IFSt/Hahn* (oben Fn. 1), S. 94.

nem gleichheitsrechtlichen Maßstab gemessen. Dass sie gleichwohl alle unter der Flagge „Beschränkungsverbote“ segeln, führt schon innerhalb dieses Sammelbegriffs häufig zu methodischen Unsicherheiten oder sogar dogmatischen Verwerfungen. Auch die Abgrenzung zu den klassischen Diskriminierungsverboten wirkt zunehmend künstlich. So kommt es nach der Terminologie des EuGH für Zuzugsfälle zur Anwendung der Diskriminierungs-, für Wegzugsfälle dagegen stets nur zur Anwendung der Beschränkungsverbote. Diese Unterscheidung ist sachlich kaum zu rechtfertigen.

Insgesamt erscheint daher die hier gewählte Auffächerung der vom EuGH pauschal den „Beschränkungsverboten“ zugeordneten Fälle in drei einzelne Fallgruppen vorzuzugewürdigt. Sie trägt dem Umstand Rechnung, dass die jeweiligen gemeinschaftsrechtlichen Obersätze stark variieren. Während gleichheitsrechtliche Maßstäbe stets relativ sind, so dass sich das jeweilige Bezugssystem (die juristische Messlatte) aus dem innerstaatlichen Recht des Anwendestaates selbst ergibt, erfordert eine freiheitsrechtliche Prüfung ein absolutes, d. h. im Gemeinschaftsrecht selbst angelegtes Bezugssystem.³³ Aus dieser prinzipiellen Unterschiedlichkeit der Rechtsquellen des Bezugssystems lässt sich methodisch ein Vorrang der Gleichheits- vor der Freiheitsprüfung ableiten. Denn erstens ist die gleichheitsrechtliche Prüfung immer möglich; die freiheitsrechtliche dagegen nur in gemeinschaftsrechtlich stark durchformten Sachbereichen. Zweitens gebietet auch das Subsidiaritätsprinzip (Art. 5 Abs. 2 EGV) eine Auslegung der Grundfreiheiten, nach der das Handeln der Mitgliedstaaten vorrangig anhand selbstgewählter, d. h. im nationalen Recht angelegter Kriterien beurteilt wird; nur dann, wenn Behinderungen des Binnenmarktes durch diesen kompetenzschonenden Ansatz nicht zu beseitigen sind, darf auf gemeinschaftsrechtliche Bezugssysteme rekurriert werden. Auch der EuGH scheint bei der Erörterung der von ihm als Fälle der „Beschränkungsverbote“ bezeichneten Konstellationen in der Sache ebenfalls – wo möglich – der freiheitsrechtlichen Prüfung eine gleichheitsrechtliche Vorzuziehen.³⁴

Neben den drei hier gewählten Diskriminierungskategorien sind weitere denkbar, insbesondere die Diskriminierung von EU-Ausländern aus einem Mitgliedstaat gegenüber EU-Ausländern aus einem anderen Mitgliedstaat oder aus einem Drittstaat.³⁵ Ob die Grundfreiheiten auch die damit angesprochene Meistbegünstigung verlangen, ist umstritten; diese Fragen sollen hier aber ausgeklammert werden.³⁶

Für die hier gewählte Kategorisierung bedeutet das: In den drei ersten Fallgruppen (Diskriminierungen) ist eine gleichheitsrechtliche Prüfung anzustellen; eine separate freiheitsrechtliche Prüfung erübrigt sich hier.³⁷ Nur in der letzten Fallgruppe (nichtdiskriminierende Beschränkungen) bedarf es einer genuin freiheitsrechtlichen Obersatzbildung.

Abschließend ist – gemeinsam für alle vier oben genannten Fallgruppen – auf mögliche Rechtfertigungen für tatbestandliche Verstöße gegen die Grundfreiheiten einzugehen.³⁸ Diese Rechtfertigungsgründe bilden das strukturelle Gegengewicht gegen das hier vertretene Konzept breiter Tatbestände der Grundfreiheiten.

³³ Hierzu vgl. noch ausführlich die Bemerkungen zur Verhältnismäßigkeitsprüfung unten S. 66 f. (unter II.2.e.(4)(a)).

³⁴ So zuletzt Urt. v. 28. 10. 1999, Rs. C-55/98 – *Bent Vestergaard*, Rdnrn. 21–23.

³⁵ Darauf weist *N. Herzig* zu Recht hin; vgl. den Diskussionsbeitrag in Lehner (Hrsg.), *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt* (oben Fn. 1), S. 112 f.

³⁶ Vgl. dazu aber *K. Vogel*, *EC Tax Review* 1995, 264; *ders.*, *EC Tax Review* 1998, 150; *F. Stockmann*, *IStr* 1999, 129; sowie die Nachweise bei *J. Kokott* (in diesem Band, S. 9, Fn. 40).

³⁷ Die freiheitsrechtlichen, d. h. sich aus dem Gemeinschaftsrecht als materiellem Bezugsrahmen ergebenden Anforderungen fließen in diesem Fall – ähnlich wie bei der sog. „Neuen Formel“ des BVerfG zu Gleichheitsverstößen im Schutzbereich der Freiheitsrechte des GG – über das Prinzip der Verhältnismäßigkeit bereits in die gleichheitsrechtliche Prüfung ein.

³⁸ Unten S. 59 ff. (unter II.2.e.).

a) *Erste Kategorie: Grundfreiheiten als Verbote der Diskriminierung Gebietsfremder gegenüber Ansässigen*

Die Grundfreiheiten verbieten jedem Mitgliedstaat (Anwendestaat) die ungerechtfertigte Diskriminierung Gebietsfremder gegenüber Ansässigen.³⁹ Dies ist in der Terminologie des EuGH die klassische Ausprägung der Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote. Ob tatbestandlich eine Diskriminierung vorliegt, lässt sich nur durch einen Vergleich ermitteln.

(1) *Vergleichspaarbildung*

Der Vergleich erfordert eine Gegenüberstellung des konkreten Steuerpflichtigen⁴⁰ mit einem⁴¹ gedachten Vergleichspartner. Dabei müssen der Steuerpflichtige und sein Vergleichspartner bestimmte Anforderungen erfüllen.

(a) *Person des Steuerpflichtigen*

Die hier zu erörternde Fallgruppe ist dadurch charakterisiert, dass der Steuerpflichtige in einem anderen Mitgliedstaat als dem Anwendestaat ansässig ist. Weiter muss es sich bei ihm um einen Unionsbürger⁴² oder eine nach dem Recht irgendeines Mitgliedstaates rechtsfähige Körperschaft handeln.⁴³ Die Grundfreiheiten sind auch dann anwendbar, wenn der Steuerpflichtige – auch

³⁹ Zur Zuordnung vgl. oben Fn. 31.

⁴⁰ Fälle der Drittbeschwer werden hier nicht gesondert behandelt. Es ist zwar richtig, sich nicht nur der Steuerpflichtige selbst auf die Grundfreiheiten berufen kann. In Einzelfällen können die Grundfreiheiten vielmehr auch zugunsten Dritter (d.h. zugunsten von in das Steuerschuldverhältnis nicht einbezogenen Personen) wirken und diesen – gewissermaßen im Wege gesetzlicher Prozessstandschaft – vielleicht sogar eine eigenständige Klagebefugnis verleihen. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige seine steuerliche Zusatzbelastung wirtschaftlich auf einen Vertragspartner (der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sein kann) überwälzt oder sogar von vornherein auf einen Vertragsabschluss verzichtet. In diesen Fällen kann sich die tatsächliche Beschwer – ähnlich wie bei den indirekten Steuern – ganz oder überwiegend auf den Vertragspartner verlagern. Diese Dritteinflüsse ergeben sich aber letztlich aus der Privatautonomie. Daher müsste m.E. auch ein Dritter stets darlegen, dass der Steuerpflichtige einer rechtswidrigen Besteuerung ausgesetzt ist; er müsste sich also exakt auf das oben skizzierte Vergleichspaar stützen. Dagegen können sich Dritte nicht auf eine eigene Rechtsverletzung berufen. Insbesondere berührt z.B. eine Regelung wie § 6 AStG (Wegzugsbesteuerung bestimmter Gesellschafter) nicht die Rechte der Gesellschaft als solcher. Vgl. hierzu ausführlich *IFSt/Hahn* (oben Fn. 1), S. 69; zu § 6 AStG außerdem die Ausführungen unten S. 97 ff. (unter IV.2.d).

⁴¹ Lassen sich im Einzelfall mehrere mögliche (d.h. nach den im folgenden dargestellten Regeln zulässige) Vergleichspartner finden, darf nicht exklusiv auf einen Vergleichspartner rekurriert werden. Vielmehr ist mit jedem dieser Vergleichspartner eine separate bilaterale Gleichheitsprüfung vorzunehmen (sternförmiges Vorgehen). Fällt auch nur eine dieser Prüfungen negativ aus, liegt ein Verstoß gegen den jeweiligen Gleichheitssatz vor.

⁴² Die Bestimmung dieses Personenkreises richtet sich allein nach innerstaatlichem Recht. Wer „Unionsbürger“ ist, ist wegen Art. 17 Abs. 1 Unterabs. 2 EGV nach dem Staatsangehörigkeitsrecht des Anwendestaates zu bestimmen.

⁴³ Auf die Frage, ob und inwieweit sich auch Personenmehrheiten (insbesondere mitunternehmerische Personengesellschaften) als solche gegenüber dem deutschen Fiskus auf die Grundfreiheiten berufen können, kann hier nicht eingegangen werden.

oder sogar ausschließlich – die Staatsangehörigkeit des Anwendestaates selbst besitzt oder eine nach dessen Recht gegründete juristische Person ist.⁴⁴

(b) Person des Vergleichspartners

Die Auswahl des Vergleichspartners muss zwei kumulativen Anforderungen genügen. Der Vergleichspartner muss im Anwendestaat ansässig sein, und er muss sich in einer wirtschaftlich gleichen Lage wie der Steuerpflichtige selbst befinden.

(aa) Ansässigkeit im Anwendestaat

Der Vergleichspartner muss im jeweils besteuerten Mitgliedstaat (Anwendestaat) ansässig sein. Die Diskriminierungsverbote verlangen also nur die Gleichbehandlung Gebietsfremder mit Ansässigen.⁴⁵ Der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten ist demgegenüber – jedenfalls in ihrer Ausprägung als Diskriminierungsverbote – nicht eröffnet, wenn ein Mitgliedstaat die Angehörigen eines anderen Mitgliedstaates schlechter behandelt als die Angehörigen eines *dritten* Mitgliedstaates.⁴⁶

(bb) Gleichartigkeit der wirtschaftlichen Verhältnisse: die klassische Rechtsprechung des EuGH

Der Steuerpflichtiger und sein gedachter Vergleichspartner müssen sich außerdem wirtschaftlich in vergleichbaren (genauer: gleichartigen, d.h. typologisch gleichen) Situationen befinden. Ob dies der Fall ist, lässt sich nur durch eine erste (inzidente) Gleichheitsprüfung feststellen. Hier ist dogmatisch bislang vieles ungeklärt.

Der EuGH geht von dem Grundsatz aus, dass Nichtansässiger und Ansässige sich grundsätzlich nicht in gleichartigen Situationen befinden.⁴⁷ Soweit dieser Grundsatz gilt, misslingt bereits die Vergleichspaarbildung; insoweit kann schon tatbestandlich kein Fall der Diskriminierung Gebietsfremder gegenüber Ansässi-

⁴⁴ Vgl. oben Fn. 29.

⁴⁵ Hierfür werden vielfach – auch vom EuGH – die Begriffe „Inländerbehandlung“ oder „Inländergleichbehandlung“ verwendet. Diese Bezeichnungen sind aber missverständlich. Erstens erwecken sie den Anschein, als erfassen sie nur die Fälle der direkten Diskriminierung (Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit), nicht aber die verdeckte Diskriminierung, auf die es hier gerade ankommt. Zweitens sind sie grammatisch nicht eindeutig. Es gibt drei verschiedene Möglichkeiten, das Compositum aufzulösen: unter Verwendung eines genitivus subjectivus (m. a. W.: Gleichbehandlung *durch* Inländer), eines genitivus obiectivus (Gleichbehandlung *der* Inländer mit xy) und durch Bildung einer Präpositionalkonstruktion (Gleichbehandlung von xy *mit* Inländern). Gemeint ist meist nur die dritte Variante. Das geht aber aus den beiden Bezeichnungen nicht hervor; sie sollten daher aufgegeben werden.

⁴⁶ Vgl. das Ur. v. 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 – *Saint-Gobain*; sowie die schwebenden verbundenen Verfahren Rs. C-397/98 und 410/98 (*Metallgesellschaft/Hoechst*).

⁴⁷ Vgl. EuGH, Ur. v. 14. 2. 1995 (oben Fn. 1) – *Schumacker*, Rdnr. 31–34; Ur. v. 12. 5. 1998 (oben Fn. 29) – *Gilly*, Rdnr. 49; ebenso zuletzt Ur. v. 14. 9. 1999, Rs. C-391/97 – *Frans Gschwind*, Rdnr. 22; vgl. hierzu auch den Vorlagebeschl. des FG Köln v. 27. 10. 1997 – 1 K 4228/97 (EFG 1998, 210 = IWB F. 11 a S. 243 ff. m. Anm. O. Thömmes).

gen vorliegen. Die Rechtsprechung des EuGH enthält aber auch Einschränkungen des vorstehenden Grundsatzes. Wann allerdings eine Gleichartigkeit der Verhältnisse von Gebietsfremden und Ansässigen anzunehmen ist, lässt sich der bisherigen Rechtsprechung nicht allgemein, sondern nur einzelfallbezogen entnehmen.

Für *Unternehmen* ist die Gleichartigkeit jedenfalls dann zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige durch eine Betriebsstätte im Anwendestaat tätig wird.⁴⁸ Der EuGH hat dies im Fall *avoir fiscal* damit begründet, dass auf den Steuerpflichtigen und seinen Vergleichspartner jeweils eine „identische Besteuerungsgrundlage“ angewandt werde.⁴⁹

Demgegenüber nimmt der EuGH für *Privatpersonen* in den Grenzpendler-Fällen grundsätzlich nur dann eine Gleichartigkeit an, wenn der Steuerpflichtige⁵⁰ in seinem Wohnsitzstaat „keine nennenswerten“ Einkünfte hat und sein Einkommen „im wesentlichen“ aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Anwendestaat ausübt.⁵¹ Nur in diesem Fall ist ein im Tätigkeitsstaat (Anwendestaat) Ansässiger tauglicher Vergleichspartner. Erzielt der Steuerpflichtige dagegen im Heimatstaat Einkünfte in einer Höhe, die ihn bereits dort in den Genuss der üblichen persönlichen Vergünstigungen kommen lassen, so bleibt es bei seiner grundsätzlichen Verschiedenheit von den im Anwendestaat Ansässigen; die Vergleichspaarbildung misslingt. Nach der Rechtsprechung des EuGH soll es also primär auf die Höhe der Einkünfte im *Heimatstaat* des Steuerpflichtigen ankommen. Anders als bei der Unternehmensbesteuerung steht und fällt die Bestimmung der Gleichartigkeit bei den Grenzpendlern also gerade nicht mit den Einkünften, die im Tätigkeitsstaat (Anwendestaat) erzielt werden – obwohl sich ja Steuerpflichtiger und Vergleichspartner gerade insofern am ehesten gleichen.

Zu einem völligen Verzicht auf die Prüfung der Gleichartigkeit der wirtschaftlichen Verhältnisse scheint der EuGH dagegen im Falle des Zu- oder Wegzugs⁵² bereit zu sein. Insgesamt erscheinen diese Abgrenzungen als logisch brüchig; sie verdienen keine Zustimmung.⁵³

⁴⁸ St. Rspr.; vgl. nur EuGH, Urt. v. 28. 1. 1986, Rs. C-270/83 (Slg. 1986-I, 285) – *Avoir fiscal*, Rdnrn. 14 und 18; Urt. v. 21. 9. 1999 (oben Fn. 46) – *Saint-Gobain*, Rdnrn. 47 f.; ebenso *L. Hinnekens* (oben Fn. 5), S. 291.

⁴⁹ A. a. O., Rdnr. 19. Diese Aussage trifft freilich – wie der EuGH ausdrücklich einräumt – nur für Einkünfte aus Quellen im Anwendestaat zu.

⁵⁰ Ggf. bei konsolidierter Betrachtung unter Einschluss der Einkünfte des zusammenveranlagten Ehegatten; so im Fall *Gschwind* (oben Fn. 47), Rdnr. 29.

⁵¹ So in den Urteilen *Schumacker* (oben Fn. 1), Rdnrn. 36 f.; und *Gschwind* (oben Fn. 47), Rdnr. 27.

⁵² Vgl. EuGH, Urt. v. 8. 5. 1990 (oben Fn. 31) – *Biehl*.

⁵³ Namentlich das aus der Rechtsprechung abgeleitete Konzept einer „virtuellen Ansässigkeit“ hat außerhalb des deutschsprachigen Raumes vehemente Kritik erfahren. Vgl. statt aller *L. Hinnekens* (oben Fn. 5), S. 286, der zu Recht hervorhebt, dass es für das Kriterium der Gleichartigkeit entscheidend auf andere Umstände als die bloße Ansässigkeit ankommen müsse (a. a. O., S. 291 f.).

(cc) neuerer Ansatz

Allerdings lässt der EuGH in seiner neueren Rechtsprechung⁵⁴ eine gewisse Bereitschaft erkennen, diese problematischen Abgrenzungen aufzugeben. Richtigerweise ist für die Vergleichspaarbildung wie folgt vorzugehen: Der anzustellende inzidente Vergleich, aus dem sich die wirtschaftliche Gleichartigkeit des Steuerpflichtigen mit dem gedachten Vergleichspartner ergeben soll, erfordert zunächst die Bestimmung des einschlägigen Vergleichskriteriums (des *tertium comparationis*).

Dabei sind diejenigen Merkmale, die als Tatbestandsmerkmale die später zu erörternde Ungleichbehandlung konstituieren, zur Vermeidung eines Zirkelschlusses notwendig auszublenden: Die Zulässigkeit steuerlicher Ungleichbehandlungen in Abhängigkeit von der Ansässigkeit ist Prüfungsgegenstand; sie kann nicht zugleich Prüfungsmaßstab sein. Für die Frage, ob Ansässige und Gebietsfremde unterschiedlich behandelt werden können, darf die Vergleichspaarbildung also nicht daran scheitern, dass der Steuerpflichtige gebietsfremd, der Vergleichspartner dagegen ansässig ist. Hier liegt der wesentliche Unterschied zum klassischen Ansatz des EuGH.

Im übrigen ist die entscheidende Frage, wie eng oder weit der vergleichende Blick sein darf. Bildlich gesprochen: Wie stark darf der Richter in die wirtschaftlichen Verhältnisse „hineinzoomen“?

Hier bietet sich eine breite Gleitskala von Antworten. Drei mögliche Punkte auf dieser Skala seien willkürlich herausgegriffen: Denkbar ist erstens, dass die Gleichartigkeit eine Gleichheit aller Umstände im Bereich der persönlichen Lebensführung unter Einschluss der Verhältnisse im Heimatstaat des gebietsfremden Steuerpflichtigen erfordert (weite subjektbezogene Sicht).⁵⁵ Man könnte aber auch (zweitens) von den persönlichen Verhältnissen abstrahieren und auf die Einkunftsquellen abstellen, evtl. unter Einschluss der zugehörigen Aufwendungen (weite objektbezogene Sicht). Drittens bestünde die Möglichkeit, dass es allein auf die jeweils die streitigen positiven Einnahmen ankommt (enge objektbezogene Sicht); in diesem Falle wäre die Vergleichspaarbildung schon dann erfolgreich, wenn Steuerpflichtiger und sein Vergleichspartner Einnahmen in gleicher Höhe aus ein und derselben inländischen Quelle beziehen.

Vermutlich gibt es auf diese Frage keine statische Antwort. In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass die Weite der Perspektive in Abhängigkeit vom Gegenstand der beanstandeten nationalen Norm variiert:⁵⁶ Wenn sich die Ungleichbehandlung auf bestimmte Einkunftsquellen beziehe, sei auf der Stufe der Vergleichspaarbildung für die Prüfung der Gleichartigkeit speziell auf diese Einkunftsquellen abzustellen. Wenn sie sich dagegen auf die steuerlichen

⁵⁴ Zu nennen ist insbesondere die Entscheidung im Fall *Asscher* (oben Fn. 29).

⁵⁵ Diese „Weitwinkel-Perspektive“ entspricht am ehesten dem Ansatz des EuGH. Vgl. auch die Analyse von L. Hinnekens (oben Fn. 5), S. 288: „person-based standard“.

⁵⁶ L. Hinnekens (oben Fn. 5), S. 291 f.; ebenso W. Schön (oben Fn. 23), S. 760 f. Auch der EuGH hat im Fall *Asscher* (oben Fn. 29, Rdnr. 48) erkennen lassen, dass die Regeln der Vergleichspaarbildung vom Regelungsgehalt der beanstandeten Norm abhängen.

Aspekte der persönlichen Lebensführung beziehe, so sei die weite subjektbezogene Sicht maßgebend.⁵⁷

Insgesamt ist dem zuzustimmen. Nur darf die Vergleichspaarbildung eben nicht schon daran scheitern, dass der Steuerpflichtige gebietsfremd, der Vergleichspartner dagegen ansässig ist. Wenn dies der einzige Unterschied zwischen beiden ist, so liegt m.E. stets eine tatbestandliche Diskriminierung vor; die Vereinbarkeit der angegriffenen nationalen Vorschrift mit den Grundfreiheiten entscheidet sich dann erst auf der Ebene der Rechtfertigung.⁵⁸ Anders ausgedrückt: Die grundsätzliche Zulässigkeit der Unterscheidung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht ergibt sich gerade nicht daraus, dass man sie nicht als Ungleichbehandlung im Rechtssinne ansehen kann, sondern vielmehr daraus, dass sie gerechtfertigt ist.⁵⁹

Im übrigen besteht im Hinblick auf diese variable Fokussierung noch erheblicher Forschungsbedarf. So stellt sich etwa die Frage, ob die weite subjektbezogene Sicht auch den Ehegatten und die Kinder des Steuerpflichtigen einschließt.

Hiervon hängt es beispielsweise ab, ob Frau *Gilly* gegenüber dem deutschen Fiskus nach heutiger Rechtslage eine Verletzung der Arbeitnehmerfreizügigkeit rügen könnte: Denn wegen § 1 Abs. 3 EStG erhält sie selbst zwar den Grundfreibetrag und weitere persönliche Vergünstigungen; das Ehegattensplitting bleibt ihr aber wegen der Einkünfte ihres Mannes versagt.⁶⁰ Erfüllt dies den Tatbestand einer Diskriminierung? Würde man in die Vergleichspaarbildung nur Frau *Gilly* und eine in Deutschland ansässige Vergleichspartnerin einbeziehen, deren Mann ebenfalls – wie Herr *Gilly* – in Frankreich ansässig und daher in Deutschland nicht steuerpflichtig ist, so läge keine Diskriminierung vor, denn auch dieses virtuelle Ehepaar käme nicht in den Genuss der Zusammenveranlagung. Würde man dagegen die Vergleichspaarbildung auf die Ehemänner ausdehnen und den Eheleuten *Gilly* ein Ehepaar gegenüberstellen, bei dem beide Ehegatten in Deutschland ansässig sind und daher nach § 26 b zusammenveranlagt werden können, müsste man die Diskriminierung bejahen.⁶¹

M.E. spricht vieles dafür, bei der Prüfung der an die persönlichen Verhältnisse anknüpfenden Normen des innerstaatlichen Steuerrechts auch Ehegatten und Kinder gewissermaßen mit einem Weitwinkel-Objekt zu arbeiten. Man sollte also dann, wenn das innerstaatliche Steuerrecht auf das familiäre Umfeld des Steuerpflichtigen abstellt, auch für die gemeinschaftsrechtliche Vergleichspaarbildung den Steuerpflichtigen nicht isoliert betrachten, sondern vielmehr „Familie mit Familie“ vergleichen. In diesen Einzelheiten der Vergleichspaarbildung zeigt sich ein der Normenhierarchie an sich zuwiderlaufender, für Gleichheitssätze aber typischer Einfluss des Prüfungsgegenstands (der innerstaatlichen Normen)

⁵⁷ P. J. Wattel, European Taxation 1995, S. 347 ff. (349 f.) u. ö.

⁵⁸ Dazu s. u. S. 59 ff. (unter e.).

⁵⁹ Hierzu vgl. unten S. 86 (unter III.2.a.(10)).

⁶⁰ § 1 a Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Nr. 2 Satz 3 und § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG; vgl. hierzu noch unten S. 75 f. (unter III.1.a.(2)).

⁶¹ Der EuGH hat zwar in einem obiter dictum der *Gilly*-Entscheidung die Rechtslage in Deutschland für unbedenklich erklärt; dies resultiert aber bereits aus der – bedenklichen, vgl. oben S. 46 f. (unter II.2.a.(1)(b)(bb)) – Annahme grundsätzlicher Nichtvergleichbarkeit von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen (Urt. v. 12. 5. 1998, oben Fn. 29, Rdnr. 50 a. E.).

auf den (gemeinschaftsrechtlichen) Prüfungsmaßstab. Es macht die besondere Struktur von Gleichheitssätzen aus, dass sie „bereichsspezifisch“ gelten, also durch ihren Gegenstand jeweils neu geprägt werden.

(2) Tatbestand der Ungleichbehandlung

Eine (sc. negative) Ungleichbehandlung ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige durch die Besteuerung wirtschaftlich höher belastet wird als sein Vergleichspartner. Das tertium comparationis auf dieser Prüfungsstufe ist also die Steuerbelastung. Dabei bleiben Belastungen durch andere Staaten allerdings außer Betracht. In den Vergleich ist nur diejenige Steuerbelastung einzustellen, die dem Anwendestaat zuzurechnen ist.

Diese „Kästchengleichheit“⁶² ergibt sich aus den Rechtsfolgen der gleichheitsrechtlichen Prüfung. Verstöße gegen Diskriminierungsverbote kann und muss ein Staat nur insoweit korrigieren, als er sie begangen hat. Symmetrisch dazu muss auch der Prüfungsmaßstab auf die Steuerbelastung verengt werden, die der Anwendestaat dem Steuerpflichtigen auferlegt. Das Problem einer ungerechtfertigt hohen Steuerbelastung durch das Zusammenwirken von (je für sich diskriminierungsfreien) Regelungen mehrerer Staaten kann daher allenfalls als Anwendungsfall der Grundfreiheiten in ihrer Ausprägung als Beschränkungsverbote i. e. S. angesehen werden.⁶³

Hier spielen aber nicht nur die absolute Höhe der im Einzelfall zu zahlenden Steuern, sondern auch Besteuerungszeitpunkt und verfahrensrechtliche Regelungen eine Rolle.

Daneben ist umstritten, ob die Steuerbelastung bei jedem der Vergleichspartner nach Maßgabe einer isolierten Betrachtung einzelner Besteuerungsmerkmale oder im Wege einer saldierenden Gesamtbetrachtung zu ermitteln ist.⁶⁴ Auch hier könnte man fragen, wie stark der EuGH in Einzelheiten des konkreten Besteuerungsfalls „hineinzoomen“ und dabei benachbarte Kompensationstatbestände ausblenden muss. Möglicherweise lässt sich die Frage wiederum nicht allgemein beantworten. Denn gerade dann, wenn sich in der Person des einzelnen Steuerpflichtigen Vor- und Nachteile gegenüberstehen, die nicht ohne weiteres kompensierbar sind, bedarf es einer wertenden Betrachtung (Abwägung). Diese ist m. E. auf der Ebene der Rechtfertigung zu leisten; sie sollte nicht schon in den Tatbestand vorverlagert werden. Danach begründen konkrete Nachteile in einem einzigen Detail für sich allein bereits die tatbestandliche Diskriminierung; auf anderweitige Vorteile kommt es also zunächst nicht an. Erforderlich ist eine

⁶² Vgl. D. Birk, Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union, in: M. Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt (oben Fn. 1), S. 63 ff. (65 f.); M. Lehner, Steuergerichtigkeit in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, in: Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform. Festschrift für Klaus Offerhaus (1999), S. 117–132 (131).

⁶³ Vgl. dazu erst unten S. 57 ff. (unter II.2.d.(3)).

⁶⁴ Beispiel: Darf der nationale Gesetzgeber Gebietsfremden (anders als Ansässigen) den Betriebsausgabenabzug versagen, wenn er ihnen zugleich einen niedrigeren Steuersatz gewährt? vgl. hierzu noch unten S. 69 (unter II.2.e.(4)(e)).

verengte Betrachtungsweise;⁶⁵ der EuGH muss also „bis zum Anschlag“ in den konkreten Steuerfall „hineinzoomen“.⁶⁶

b) *Zweite Kategorie: Grundfreiheiten als Verbote der Diskriminierung Ansässiger gegenüber Gebietsfremden*

Die Bedeutung der Diskriminierungsverbote erschöpft sich aber nicht im Verbot der Diskriminierung Gebietsfremder gegenüber Ansässigen. Sie können auch in umgekehrter Richtung wirken. Zwar liegen dann nach der Terminologie des EuGH keine Anwendungsfälle des klassischen Diskriminierungsverbots i. e. S. vor; diese Fälle sollen vielmehr dem diffusen Auffangtatbestand der Beschränkungsverbote i. w. S. unterfallen. Diese Terminologie ist aber nicht mehr zeitgemäß,⁶⁷ und vor allem: sie ist nur Terminologie. In der Sache hat der EuGH längst anerkannt, dass es den Mitgliedstaaten gemeinschaftsrechtlich versagt ist, Ansässige gegenüber Gebietsfremden ungerechtfertigt zu benachteiligen, wenn ein Sachverhalt (EU-)Auslandsbezüge aufweist.⁶⁸

Diese Rechtsprechung des EuGH ist auch in der Sache richtig. Sie ergibt sich letztlich aus einer systematischen und teleologischen Auslegung der Grundfreiheiten, namentlich aus dem Erfordernis des Funktionierens des Binnenmarktes. Wegen dieses Erfordernisses betreffen die Grundfreiheiten die grenzüberschreitenden Transaktionen als solche und schützen sie gegen Benachteiligung durch jeden beteiligten Mitgliedstaat. Die Anwendbarkeit der Diskriminierungsverbote hängt also nicht davon ab, ob die Benachteiligung vom Sitz- oder vom Tätigkeitsstaat ausgeht. Die Grundfreiheiten gelten grundsätzlich in beiden Fällen. Dabei wird stets ein gleichheitsrechtlicher Prüfungsmaßstab herangezogen. Die im folgenden zu erörternden

⁶⁵ O. Thömmes, Tatbestandsmäßigkeit und Rechtfertigung steuerlicher Diskriminierungen nach EG-Recht, in: Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk (oben Fn. 1), S. 795 ff. (819).

⁶⁶ So auch der EuGH, der in den Fällen *avoir fiscal* (Urt. v. 28. 1. 1986, oben Fn. 48, Rdnr. 21) und *Saint-Gobain* (Urt. v. 21. 9. 1999, oben Fn. 46, Rdnr. 53) ein Kompensationsverbot angenommen hat. – Im Fall *Eurowings* (oben Fn. 24) hat er dagegen die Möglichkeit einer Kompensation bestimmter Nachteile durch anderweitige Vorteile doppelt geprüft – zunächst auf Tatbestandsebene (Rdnrn. 37 ff.), dann nochmals im Rahmen der Rechtfertigung durch Kohärenz (Rdnrn. 41 ff.). Vgl. hierzu noch unten S. 69 (unter II.2.e.(4)(e)).

⁶⁷ Zur Begründung vgl. die Ausführungen oben S. 44 (unter II.2).

⁶⁸ Dies ergibt sich z. B. aus der Entscheidung des EuGH v. 26. 1. 1999 (oben Fn. 29) – *Terhoeve*, Rdnrn. 26 f. Der diesem Urteil zugrundeliegende Fall lässt zwar keine Diskriminierung eines Ansässigen gegenüber einem Gebietsfremden erkennen, sondern nur eine Diskriminierung der dritten Kategorie. Darauf geht der EuGH aber nicht ein. Vielmehr macht er deutlich, dass der Anwendungsbereich der Freizügigkeit heute nur noch negativ definiert zu werden braucht (Grundfreiheiten der Freizügigkeit sind auf alle Konstellationen anwendbar, außer auf die, „die mit keinem Element über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinausweisen“). Diese Negativ-Definition erübrigt nunmehr die klassische Festlegung zwischen Diskriminierung im alten Sinne und Beschränkungen. Damit fällt auch die Diskriminierung der grenzüberschreitend tätigen Ansässigen gegenüber Gebietsfremden in den Schutzbereich der Freizügigkeit, und was für die Freizügigkeit gilt, kann für die Dienstleistungs- und erst recht für die Kapitalverkehrsfreiheit nicht falsch sein.

Deswegen erschöpft sich die Bedeutung der Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote auch nicht im Gebot der sog. „Inländergleichbehandlung“ (vgl. zu dieser irreführenden Bezeichnung bereits oben Fn. 45). – Zur Anwendbarkeit der Diskriminierungsverbote auf Inländer bei Auslandsbezug vgl. zuletzt EuGH, Urt. v. 28. 10. 1999, Rs. C-55/98 – *Bent Vestergaard*.

Diskriminierungen Ansässiger sind also nach der hier vorgeschlagenen Kategorisierung kein Anwendungsfall der Grundfreiheiten in ihrer freiheitsrechtlichen Ausprägung als Beschränkungsverbote i. e. S., da diese nur die unterschiedslose Beschränkung betreffen.⁶⁹

Für die Frage, ob ein Auslandsbezug vorliegt, sind zwei Fälle zu unterscheiden: Wenn es sich um die steuerliche Behandlung von Tätigkeiten im Ausland oder Einkünften aus dem Ausland handelt, besteht in jedem Fall ein (sachlicher) Auslandsbezug (unten (1)). Wenn die streitigen Einkünfte oder Aufwendungen dagegen ebenfalls aus dem Inland (Wohnsitzstaat) stammen, sind die Diskriminierungsverbote allenfalls in Ausnahmefällen anwendbar; hier sind weitere Differenzierungen erforderlich (unten (2)).

(1) Sachlicher Auslandsbezug

Wenn wegen der Herkunft der Einnahmen oder Ausgaben oder des Ortes der erbrachten Dienstleistung bereits ein sachlicher Auslandsbezug besteht, kommt es auf die Staatsangehörigkeit des (hier: gebietsansässigen) Steuerpflichtigen nicht mehr an.⁷⁰ Die Grundfreiheiten sind dann in jedem Fall anwendbar.

(2) Kein Sachlicher Auslandsbezug

Fehlt dagegen der sachliche Auslandsbezug (grenzüberschreitende Tätigkeit), ist weiter zu unterscheiden:

(a) Im Inland ansässige EU-Ausländer

Die Grundfreiheiten sind gleichwohl anwendbar, wenn zumindest ein persönlicher Auslandsbezug besteht. Als Kriterium für den persönlichen Auslandsbezug kommen für natürliche Personen als Steuerpflichtige die Staatsangehörigkeit, für juristische Personen die Rechtsordnung ihrer Gründung in Betracht. Dass die Grundfreiheiten des EGV auf im Inland ansässige EU-Ausländer und nach dem Recht eines anderen EU-Mitgliedstaates gegründete Gesellschaften anwendbar sind, ist in der Tat anerkannt.⁷¹

Teils ergibt sich die Anwendbarkeit schon unmittelbar und notwendig aus dem Regelungsgehalt der Grundfreiheiten (Niederlassungsfreiheit). Im übrigen muss die Übersiedlung aus einem anderen EU-Mitgliedstaat in das Inland als stärkste Form der Inanspruchnahme des Binnenmarktes (*e minore ad maius*) in den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten fallen.

⁶⁹ Zur Terminologie vgl. oben S. 43 f. (unter II.2.); zu den unterschiedslosen Beschränkungen im einzelnen unten S. 55 ff. (unter II.2.d).

⁷⁰ EuGH, Urt. v. 28. 10. 1999 (oben Fn. 68) – *Vestergaard*, Rdnr. 18. – Daher ist es konsequent, dass der EuGH im Fall *Gilly* (oben Fn. 29) die Staatsangehörigkeit (Frau *Gilly* besaß neben der französischen auch die deutsche Staatsbürgerschaft) nicht mehr eigens erwähnt. Das heißt aber nicht, dass der Staatsangehörigkeit nicht in anderen Fällen durchaus weiterhin Bedeutung zukommen kann (a. A. *J. de Weerth*, RIW 1999, 511 (512), der die neuere Rechtsprechung des EuGH als generelle Abkehr vom Kriterium der Staatsangehörigkeit versteht).

⁷¹ EuGH, Urt. v. 14. 11. 1995, Rs. C-484/93 (Slg. 1995, I-3971) – *Svensson und Gustavsson*.

(b) Im Inland ansässige Inländer?

Dagegen ist der persönliche Anwendungsbereich der Grundfreiheiten für im Inland (Deutschland) ansässige *Inländer* (deutsche Staatsangehörige; Gesellschaften deutschen Rechts), die rein innerstaatlich tätig werden, regelmäßig nicht eröffnet. Man kann den Grundfreiheiten nach wie vor kein vollständiges, d.h. unabhängig von grenzüberschreitenden Aktivitäten anwendbares Verbot der Inländerdiskriminierung⁷² entnehmen.⁷³ Allenfalls könnte noch das Hinzutreten anderer Elemente als der hier behandelten Anknüpfungsmerkmale „gegenwärtige Ansässigkeit“ und „gegenwärtige Staatsangehörigkeit“ den grenzüberschreitenden Bezug begründen. Ob es solche Elemente gibt, die (etwa im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise) doch noch zur Anwendbarkeit der Grundfreiheiten führen können, muss hier offenbleiben.⁷⁴

(3) Vergleichspaarbildung

Auch für die hier behandelten Diskriminierungen der zweiten Kategorie gilt der Grundsatz, dass dem Steuerpflichtigen ein gedachter Vergleichspartner gegenübergestellt werden muss, der sich im Kriterium der Ansässigkeit vom Steuerpflichtigen unterscheidet, sich aber in allen übrigen für die Rechtsanwendung in concreto relevanten Punkten wirtschaftlich in der gleichen Situation befindet wie der Steuerpflichtige.

c) Dritte Kategorie: Grundfreiheiten als Verbote der Diskriminierung innerhalb der Gruppe der Ansässigen

Drittens gibt es Anwendungsfälle der Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote, in denen es zu einer Diskriminierung innerhalb der Gruppe der Ansässigen kommt.⁷⁵ Auch diese Fälle lassen eine gleichheitsrechtliche (und damit anhand relativer Maßstäbe vorzunehmende) Prüfung zu.

⁷² Umgekehrte Diskriminierung, *discrimination à rebours*.

⁷³ A. von Bogdandy in Grabitz/Hilf, EUV/EGV Art. 6 EGV, Rdnr. 54 m.w.N.; W. Weiß, Gibt es eine EU-Inländerdiskriminierung? Zur Kollision von Gemeinschaftsrecht mit Welt-handelsrecht und Assoziationsrecht, in: EuR 1999, 499; a.A. A. Epiney (oben Fn. 19), Art. 12 Rdnrn. 33 ff.

⁷⁴ Insbesondere bei einem zeitlichem oder sachlichem Zusammenhang des steuerbaren Wirtschaftsvorgangs mit einem Zuzug könnten die Grundfreiheiten durchaus anwendbar sein. Die Rechtsprechung des EuGH lässt klare Aussagen darüber vermissen, wann ein Sachverhalt ausschließlich innerstaatlich geprägt ist resp. welche Elemente einen grenzüberschreitenden Bezug begründen könnten. Dies zeigt sich etwa im Urt. v. 9. 9. 1999, Rs. C-108/98 – *RI.SAN. Srl*, Rdnrn. 21 f. Das Gericht verneint die Anwendbarkeit der Art. 43 und 49 mit der (Nicht-)Begründung, die Klägerin habe ihren Sitz im Inland und sei auf dem inländischen Markt „nicht unter Berufung auf die Niederlassungs- oder die Dienstleistungsfreiheit tätig“.

⁷⁵ Beispiele aus der Rechtsprechung des EuGH: die Urteile in den Fällen *Biehl* (oben Fn. 31), *Bachmann* (oben Fn. 24), *Terhoeve* (oben Fn. 29) und *Vestergaard* (oben Fn. 68). In diesen Fällen hat der EuGH klargestellt, dass es nicht darauf ankommt, ob eine (unmittelbare oder mittelbare) Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit vorliegt (vgl. *Terhoeve*, Rdnr. 41). Die Auffassung des BFH im Beschl. v. 17. 12. 1997, I B 108/97 (BFHE 185, 30 =

(1) *Verhältnis zur Diskriminierung Ansässiger gegenüber Gebietsfremden*

Die Anforderungen an die Person des Steuerpflichtigen entsprechen exakt der oben (b.) behandelten Konstellation der Ungleichbehandlung im Verhältnis Ansässige-Gebietsfremde. Lediglich der Vergleichspartner hat gewechselt. Dieser ist aber ohnehin nur gedacht; damit kann also ein und derselbe tatsächliche Fall durchaus in beide Konstellationen fallen. Für die Feststellung einer Diskriminierung Ansässiger ist also strenggenommen eine doppelte (kumulative) Prüfung möglich und nötig. Nur wenn die zur Prüfung gestellte Norm des innerstaatlichen Rechts unter keinem Gesichtspunkt zu beanstanden ist, ist sie als insgesamt mit den Grundfreiheiten kompatibel anzusehen.

(2) *Vergleichspaarbildung*

Für die Vergleichspaarbildung gilt hier folgendes: Der Steuerpflichtige ist im Anwendestaat ansässig und wird von dort aus grenzüberschreitend tätig. Der ebenfalls im Anwendestaat ansässige Vergleichspartner übt dagegen seine – sachlich gleichartige – Tätigkeit innerhalb der Grenzen des Anwendestaates aus.

Diese Fallgruppe umfasst nach der hier vorgeschlagenen ex-ante-Betrachtung der Ansässigkeit⁷⁶ auch die Wohnsitz- oder Geschäftsverlegung in das Ausland sowie die grenzüberschreitende Verlagerung von Wirtschaftsgütern durch Ansässige, wenn es dabei zu einer höheren inländischen Belastung kommt als bei einem vergleichbaren innerstaatlichen Transfer. Damit weist diese dritte Fallgruppe große Nähe zur oben (a.) behandelten Diskriminierung Gebietsfremder gegenüber Ansässigen auf.

Dies zeigt sich insbesondere dann, wenn sich die diskriminierende Wirkung einer innerstaatlichen Regelung daraus ergibt, dass der Steuerpflichtige, der nur einen Teil des Jahres im Anwendestaat ansässig ist, so behandelt wird, als sei er es ganzjährig. In diesen Fällen macht es wirtschaftlich wohl keinen Unterschied, ob er *erst* im Ausland wohnte und *dann* in den Anwendestaat zieht⁷⁷ – oder ob er umgekehrt aus dem Anwendestaat ins Ausland wegzieht.⁷⁸

Die Grenzen zwischen der oben (a.) und der hier behandelten Fallgruppe verschwimmen auch dann, wenn ein Steuerpflichtiger mehrfach die Ansässigkeit wechselt. Hier liefert die ex-ante-Betrachtung der Ansässigkeit⁷⁹ keine klaren Ergebnisse. Gerade dieser Steuerpflichtiger hat aber – in gesteigertem Umfang –

BStBl. II 1998, 558) unter Bezugnahme auf die Entscheidung des EuGH im Fall *Werner* (oben Fn. 71), wonach sich ein Deutscher nicht gegenüber Deutschland auf die Verletzung des Art. 52 EUV berufen könne, wenn seine einzige Auslandsberührung aus dem Wohnsitz in einem anderen EG-Mitgliedstaat besteht, ist damit als überholt anzusehen.

⁷⁶ Vgl. oben Fn. 31.

⁷⁷ In diesem Fall liegt nach der hier festgelegten Klassifizierung eine Diskriminierung Gebietsfremder gegenüber Ansässigen vor (vgl. oben Fn. 31), die unter die erste Fallgruppe (oben II.2.a.) fällt.

⁷⁸ Dann handelt es sich um eine Diskriminierung Ansässiger gegenüber Ansässigen, also einen Anwendungsfall der hier erörterten Fallgruppe.

⁷⁹ Oben Fn. 31.

von den Grundfreiheiten Gebrauch gemacht und verdient daher jedenfalls ihren Schutz gegen Diskriminierungen.

Dies alles spricht für die volle Einbeziehung der hier erörterten Fallgruppe in den Kanon diskriminierender Konstellationen im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten.

d) Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote i. e. S.

Jede Diskriminierung (als benachteiligende Ungleichbehandlung⁸⁰) ist als Eingriff in die Freiheitssphäre der Unionsbürger zugleich eine Belastung, mithin eine Beschränkung i. w. S. Fraglich ist aber, ob sich der Garantiegehalt der Grundfreiheiten darin erschöpft oder ob und inwieweit die Grundfreiheiten auch dann verletzt sein können, wenn es zu einer unterschiedslos wirkenden Belastung (Beschränkung i. e. S.) kommt.

(1) Abgrenzung zu den Diskriminierungsfällen

Die Abgrenzung der Diskriminierungsfälle zu den hier zu untersuchenden Fällen unterschiedsloser Beschränkungen klingt zunächst trivial: Eine Belastung wirkt in jeder Hinsicht unterschiedslos, wenn sie Ansässige und Gebietsfremde gleichermaßen trifft *und* wenn sie außerdem die grenzüberschreitend tätigen Ansässigen und die rein innerstaatlich tätigen Ansässigen gleichermaßen trifft.

Doch schon die Bezeichnung „unterschiedslose Beschränkungen“ ist streng genommen zu eng. Zu den Beschränkungen i. e. S. gehören nämlich zusätzlich die Fälle, dass grenzüberschreitend tätige (ansässige oder gebietsfremde) Steuerpflichtige gegenüber ihren rein innerstaatlich tätigen Vergleichspartnern *bevorzugt* werden, aber absolut gesehen dennoch mit Steuern belastet und in diesem Sinne in ihrer Freiheitsausübung beschränkt werden. Sie werden nicht diskriminiert, weil „Diskriminierung“ nur die *nachteilige* Ungleichbehandlung ist. Diese Fälle müssen daher von den Beschränkungsfallen mit abgedeckt werden. Die Bezeichnung „unterschiedslose Belastung“ ist also nicht ganz exakt. Sie hat sich aber eingebürgert und soll daher im folgenden weiterverwendet werden.

Ob eine Maßnahme unterschiedslos wirkt, lässt sich wiederum nur durch einen Vergleich feststellen. Für die Vergleichspaarbildung und die Feststellung der Ungleichbehandlung gelten die oben⁸¹ für die Diskriminierungsfälle aufgestellten Regeln. Mithin sind die hier behandelten Fälle von Beschränkungen i. e. S. komplementär zu den Diskriminierungsfällen. Sobald unter irgendeinem dieser Gesichtspunkte eine tatbestandliche Diskriminierung vorliegt, fließt der gesamte Normgehalt der einschlägigen Grundfreiheiten in die Prüfung der Rechtfertigung dieser Diskriminierung ein. Die Diskriminierungsprüfung entfaltet daher grundsätzlich⁸² eine Sperrwirkung gegenüber der Prüfung einer Beschränkung i. e. S. Wegen des hier favorisierten umfassenden Verständnisses der Diskriminierungen bleibt somit der Anwendungsbereich für Beschränkungen i. e. S. vergleichsweise eng.

⁸⁰ Vgl. oben S. 50 (unter II.2.a.(2)).

⁸¹ S. 45 ff. (unter II.2.a.), S. 51 ff. (unter II.2.b) und S. 53 ff. (unter II.2.c).

⁸² Zu einer Ausnahme vgl. unten (3).

Insbesondere sind Beschränkungen, die spezifisch an den Grenzübergang anknüpfen und In- und Ausländer (Ansässige und Gebietsfremde) gleichermaßen treffen, meist schon Diskriminierungen – nämlich immer dann, wenn innerhalb Deutschlands umziehende Unionsbürger von ihnen nicht betroffen sind. So ist beispielsweise die Belastung durch Passkontrollen an den innereuropäischen Grenzen nach hier vertretener Auffassung ein Diskriminierungsfall der ersten oder dritten Kategorie, denn sie betrifft im Inland umziehende Unionsbürger nicht und wirkt daher nicht unterschiedslos.⁸³

Da es aber stets nur auf die Behandlung *durch den Anwendestaat* ankommt,⁸⁴ liegt jedenfalls dann keine Diskriminierung vor, wenn der Steuerpflichtige durch den Anwendestaat schlechter behandelt wird als ein gedachter Vergleichspartner durch einen *anderen* Staat. Ohne das Hinzutreten weiterer Umstände ist dieser Fall vielmehr als unterschiedslose Beschränkung anzusehen.

Zu den unterschiedslos wirkenden Beschränkungen gehören demnach Belastungen, denen ein Inländer beim Wegzug ins Ausland unterliegt, wenn Inländer bei einem Umzug innerhalb des Inlandes eine gleiche Belastung trifft.

Aber auch die Erhebung von Grunderwerbsteuer ist beispielsweise eine unterschiedslos wirkende Beschränkung; sie ist kein Diskriminierungsfall. Zwar müssen Inländer, die sich im Ausland niederlassen, keine deutsche Grunderwerbsteuer zahlen; insofern könnte man an eine Diskriminierung der ersten Kategorie (Benachteiligung zuziehender Gebietsfremder gegenüber wegziehenden Ansässigen) denken. Insofern misslingt aber bereits die Vergleichspaarbildung.⁸⁵ Auch andere Diskriminierungen kommen nicht in Betracht. Vielmehr belastet die Grundsteuer Gebietsfremde, die sich in Deutschland niederlassen, ebenso wie Ansässige, die innerhalb Deutschlands umziehen; damit liegt eine Beschränkung i. e. S. vor.

(2) Beschränkungen i. e. S. als Anwendungsfälle der Grundfreiheiten

Der EuGH hat die Anwendung der Grundfreiheiten auf die unterschiedslosen Beschränkungen dem Grunde nach bejaht,⁸⁶ auch wenn bis heute die Tragweite dieser Judikatur umstritten ist.⁸⁷ Dies gilt gerade für den besonders souveräni-

⁸³ Vgl. den der Entscheidung des EuGH v. 21. 9. 1999 (oben Fn. 29) – *Wijzenbeek* zugrundeliegenden Sachverhalt.

⁸⁴ Vgl. oben S. 50 (unter II.2.a.(2)) sowie unten S. 58 (unter II.2.d.(3)).

⁸⁵ Denn man wird nicht darauf abstellen können, dass in beiden Fällen Unionsbürger von einem Mitgliedstaat in einen anderen ziehen und sich daher in einer typologisch gleichen wirtschaftlichen Situation befinden. Für die Beurteilung des deutschen Staatshandels im Bereich der Verkehrsteuern ist vielmehr nur der in Deutschland verwirklichte Sachverhalt maßgeblich; man muss also gewissermaßen stärker in die europäische Landkarte „hineinzoomen“ (vgl. für die Ertragsteuern oben S. 48 ff., unter II.2.a.(1)(b)(cc.)). Ein Wegzug stellt sich dann aber nicht mehr als ein dem Zuzug typologisch gleicher Vorgang dar; er ist vielmehr sein genaues Gegenteil. Damit scheitert die Vergleichspaarbildung; es liegt keine Diskriminierung vor.

⁸⁶ EuGH, Urt. v. 15. 12. 1995, Rs. C-415/93 (Slg. 1995, I-5040) – *Bosman*; Urt. v. 15. 5. 1997, Rs. C-250/95 (Slg. 1997, I-2471) – *Futura Participations/Singer*.

⁸⁷ Vgl. wiederum T. Eilmansberger (oben Fn. 28), S. 359 (insbes. Fn. 71) m. w. N.

tätssensiblen Bereich des Steuerrechts. Denn einerseits muss man in jeder Auflegung einer Steuer eine tatbestandliche Beschränkung sehen;⁸⁸ andererseits ist aber gerade die Steuererhebungscompetenz der Mitgliedstaaten dem Grunde nach gemeinschaftsrechtlich anerkannt. Anders als bei den Diskriminierungsverboten, bei denen sich der Verstoß gegen Grundfreiheiten aus einer *relativen* Betrachtung (Vergleich) ergab, bedarf die Bewertung unterschiedslos wirkender Maßnahmen eines *absoluten* Maßstabes.

Ob eine unterschiedslos wirkende Maßnahme europarechtlich unbedenklich ist, kann sich damit nur aus einer Abwägung der konkreten Beschränkungswirkung gegen die mit der Steuererhebung verfolgten Interessen der Mitgliedstaaten auf der Ebene der Rechtfertigungsgründe ergeben. Für jede mitgliedstaatliche Norm ist dabei eine einzelfallbezogenen Abwägung anzustellen, bei der die Bedeutung der Souveränität des Anwendestaates insbesondere dann erheblich ins Gewicht fällt, wenn die Norm nichtharmonisierten Bereichen des Ertragsteuerrechts entstammt.⁸⁹

Die Schwierigkeiten und Grenzen einer solchen einzelfallbezogenen Abwägung sollen im folgenden an einigen im europäischen Steuerrecht vielfach auftretenden Fallgruppen exemplifiziert werden.

(3) Insbesondere: das belastende Zusammenwirken zweier Rechtsordnungen

Besonders heikel und bis heute umstritten sind diejenigen Beschränkungen durch einen Mitgliedstaat, die ein anderer Staat durch weitere Beschränkungen verstärkt. Hier kommt es zu einer Sonderbelastung des Steuerpflichtigen, die durch Interferenzen zweier nationaler Steuerrechtsordnungen entsteht. Zu einem derartigen belastenden Zusammenwirken zweier Rechtsordnungen kann es durch mehrfache Besteuerung kommen (so in den Fällen *Jessica Safir*, *Gilly* und *Eurowings*⁹⁰), aber auch durch die Kumulation anderer Pflichten – wie etwa Buchführungspflichten (Fall *Futura/Singer*⁹¹).

Diese Fallgruppe ist dogmatisch schwer zu fassen. Ihr wohnen nämlich auch Elemente einer Ungleichbehandlung inne. Denn das Zusammenwirken zweier Rechtsordnungen ist nur dann spezifisch „belastend“, wenn die Summe der in den beiden beteiligten Staaten zu zahlenden Steuern größer ist als die Steuer, die der Wohnsitzstaat erhöhe, wenn sich der Fall (*ceteris paribus*, aber ohne Auslandsbezug) allein dort abgespielt hätte, *und* wenn sie außerdem größer ist als die

⁸⁸ Etwas anderes ergäbe sich nur, wenn man durch Einführung eines ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals „Berufs- oder Investitionsbezogenheit der Maßnahme“ (ähnlich wie bei Art. 12 Abs. 1 GG) gesteigerte Anforderungen an den Eingriffscharakter der Maßnahme stellen würde. Dieses Merkmal ist aber schon verfassungsrechtlich sehr problematisch. Es besteht kein Anlass, es in die Dogmatik der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten einzuführen.

⁸⁹ Hierzu vgl. ausführlich die Bemerkungen zur Verhältnismäßigkeit unten S. 65 ff. (unter II.2.e(4)(a)).

⁹⁰ EuGH, Urt. v. 28. 4. 1998 (oben Fn. 24); Urt. v. 12. 5. 1998 (oben Fn. 29); und Urt. v. 26. 10. 1999 (oben Fn. 24).

⁹¹ EuGH, Urt. v. 15. 5. 1997 (oben Fn. 86).

Steuer, die der Quellenstaat erhöhe, wenn sich der Fall allein dort abgespielt hätte. Ob tatbestandlich ein Fall des belastenden Zusammenwirkens zweier Rechtsordnungen vorliegt, lässt sich also nur durch einen Vergleich ermitteln.

Infolgedessen unterliegt diese Fallgruppe auch besonderen Regeln. Insbesondere die oben⁹² postulierte Sperrwirkung der Diskriminierungsprüfung für die Prüfung einer Beschränkung i. e. S. gilt hier nicht. Denn eine Diskriminierung ist stets auf das Verhalten ein und desselben Hoheitsträgers bezogen;⁹³ das belastende Zusammenwirken zweier Rechtsordnungen lässt sich aber niemals durch eine isolierte, sondern nur durch eine synthetische (auf beide Rechtsordnungen bezogene) Bewertung feststellen.

Allerdings gilt auch hier: Das umfassende Verständnis der Diskriminierungen nach den ersten drei Kategorien (Diskriminierung durch *einen* Staat) mindert die praktische Bedeutung, die dem belastenden Zusammenwirken *zweier* Rechtsordnungen zukommt, erheblich. Wäre beispielsweise Frau *Gilly* in Deutschland nach dem Splittingtarif besteuert worden,⁹⁴ hätte sich ihre deutsche Steuer reduziert. Ob allein durch eine solche in Deutschland diskriminierungsfreie Behandlung der französische Anrechnungshöchstbetrag ausgereicht hätte, ist zwar zweifelhaft; aber jedenfalls wäre die faktische Beschwer immerhin in Höhe des Splittingvorteils entfallen; *insoweit* wäre es dann nicht zu der spezifischen Belastung durch das Zusammenwirken zweier Rechtsordnungen gekommen.

Das entscheidende Problem bei der Anwendung der Grundfreiheiten auf die spezifische Belastung durch das Zusammenwirken zweier Rechtsordnungen ist aber nicht die Feststellung einer solchen Belastung an sich, sondern die Ermittlung der Rechtsfolge. Beides hängt aber eng miteinander zusammen. Eine Rechtsfolge kann nicht zielgenauer sein als der auf sie hinführende Tatbestand. Weil sich die spezifische Belastung nur durch eine synthetische, d. h. die beiden nationalen Steuerbelastungen zusammenfassende Bewertung erkennen lässt, hat auch die Rechtsfolgenrechtsseite nicht *einen* Adressaten, sondern zwei. Damit stoßen aber die Grundfreiheiten an die Grenze ihrer Leistungsfähigkeit.

Man könnte zwar hier eine Art Gesamtschuld beider beteiligter Staaten annehmen. Sie würde dazu führen, dass der überbelastete Bürger sich einen der beiden Staaten herausgreifen und von ihm die Reduktion der Steuern bis zu der Gesamtbelastung verlangen könnte, die sich ergäbe, wenn sein Fall sich allein in diesem Staat abspielte. Damit wäre die übermäßige Belastung des Steuerpflichtigen abgewendet, die *iustitia distributiva* wäre wiederhergestellt. Für die beteiligten Fisci käme diese Lösung aber einem Lotteriespiel gleich. Die Mitglied-

⁹² Unter (1).

⁹³ Vgl. oben S. 50 (unter II.2.a.(2)). – Im Fall *Gilly* (oben Fn. 29) liegt beispielsweise auf deutscher Seite eine solche Diskriminierung vor, denn Deutschland verweigert Frau *Gilly* (als Nichtansässiger) die Vorteile, die den in Deutschland Ansässigen gewährt werden. Nb.: Hier erschöpft sich die Vergleichspaarbildung nicht darin, dass ein Vergleichspartner für Frau *Gilly* gefunden werden muss. Vielmehr ist das in Frankreich ansässige Ehepaar *Gilly* mit einem in Deutschland ansässigen Ehepaar zu vergleichen (s. o. S. 48 ff., unter II.2.a.(1)(b)(cc)).

⁹⁴ Die ausländischen Einkünfte ihres in Deutschland nicht steuerpflichtigen Ehemannes hätten dann durchaus in die Ermittlung des Steuersatzes einfließen können (Progressionsvorbehalt).

staaten wären der Willkür der Staatsunterworfenen ausgeliefert; sie verlören damit einen erheblichen Teil ihrer steuerlichen Souveränität. Eine Steuerhoheit, der man sich allein durch Ausübung eines Wahlrechts (ohne jede Änderung der tatsächlichen Gestaltung) definitiv entziehen kann, ist keine mehr. Das Konzept eines Wahlrechts wäre mithin das Ende der zwischenstaatlichen *iustitia commutativa*. Es ist daher abzulehnen.

Richtiger erscheint es, hier zwar die tatbestandliche Verletzung der Grundfreiheiten zu konstatieren, ihr aber – ausnahmsweise – nur objektiv-rechtliche Wirkung beizumessen. Die beteiligten Staaten sind (evtl. auf dem durch Art. 293, 2. Spiegelstrich vorgezeichneten Weg) verpflichtet, die übermäßige Belastung zu beseitigen. Die Gemeinschaftsorgane können sie dazu auch mit den Mitteln des EGV anhalten. Eine unmittelbare, d.h. den Steuerpflichtigen subjektiv berechtigende Wirkung der Grundfreiheiten scheidet hier aber mangels Bestimmbarkeit der Rechtsfolge aus.⁹⁵

(4) Absolute Belastungsobergrenze?

Denkbar erscheint immerhin, dass der Besteuerungsgewalt durch die Grundfreiheiten eine quantitative Obergrenze („Schranken-Schranke“) gesetzt ist. Prohibitiv (erdrosselnd) wirkende Steuern muss man jedenfalls dann als mit den Grundfreiheiten unvereinbar ansehen, wenn der Anwendestaat mit ihnen keine gemeinschaftsrechtlich legitimierten Lenkungs Zwecke verfolgt.⁹⁶ Möglicherweise ist aber bereits unterhalb der Schwelle einer im strengen Sinne prohibitiven Wirkung eine Belastungsobergrenze zu ziehen. Dabei sind allerdings die erwerbsbezogenen Grundfreiheiten ein problematischer Prüfungsmaßstab; sie würden sogleich das Problem der Steuerrechtfertigung und ihrer quantitativen Umsetzung aufwerfen.⁹⁷

e) Rechtfertigung tatbestandlicher Verstöße gegen Grundfreiheiten

In einigen Fällen begründet der tatbestandliche Verstoß gegen eine Grundfreiheit zugleich zwingend deren Verletzung. Dies gilt etwa dann, wenn die beanstandete Regelung eine offene Diskriminierung der ersten Kategorie (Diskriminierung von EU-Ausländern gegenüber Inländern) darstellt.⁹⁸ In diesen Fällen ist keine Rechtfertigungsprüfung mehr anzustellen.

⁹⁵ Vgl. auch die Erörterung grenzüberschreitender KSt-Anrechnung unten S. 94 f. (unter IV.2.a.(9)) m.w.N.

⁹⁶ Diese Formel wirft freilich mehr Fragen auf als sie beantwortet. An dieser Stelle kann nicht geklärt werden, wann ein Lenkungs Zweck „legitim“ ist, wo die Grenze der prohibitiven Wirkung verläuft und ob die Beschränkungsverbote auch im nicht-prohibitiven Bereich anwendbar sind; insoweit besteht weiterer Forschungsbedarf.

⁹⁷ Gerade auch vor dem Hintergrund des deutschen Verfassungsrechts erscheint insoweit eher ein Rückgriff auf gemeineuropäische Grundrechte (und hier namentlich das Eigentumsrecht) angebracht; auf Einzelheiten kann hier aber nicht eingegangen werden.

⁹⁸ Eine Ausnahme nimmt der EuGH allerdings für die *DBA-rechtliche* Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit an; vgl. Urt. v. 12. 5. 1998 (oben Fn. 29) – Gilly, Rdnm. 30 und 53.

Zumeist kommt der Tatbestandserfüllung dagegen nur Indizwirkung zu. Die Vereinbarkeit der Anwendung der beanstandeten Norm mit dem Gemeinschaftsrecht steht und fällt erst mit der Frage ihrer Rechtfertigung durch vorrangige, ihrerseits gemeinschaftsrechtlich anerkannte Prinzipien und Rechtsgüter. Hier gilt folgendes:

(1) *Kanon der Rechtfertigungsgründe*

Zunächst ist zu fragen, welche Prinzipien und Rechtsgüter überhaupt, d.h. dem Grunde nach, als legitime Interessen des Anwendestaates anzusehen sind.⁹⁹ Eine umfassende Darstellung möglicher Rechtfertigungsgründe würde zwar den Rahmen dieses Beitrages sprengen.¹⁰⁰ Für die Zwecke der nachfolgenden Untersuchung sei gleichwohl auf folgende Rechtfertigungsgründe besonders hingewiesen:

(a) Kohärenz

Besondere Beachtung verdient zunächst der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz. Der EuGH hat ihn im Fall *Bachmann* eingeführt¹⁰¹ und seitdem immer wieder aufgegriffen.¹⁰² Der Begriff der Kohärenz scheint heute zum gesicherten Bestand an Rechtfertigungsgründen zu gehören.¹⁰³ Gleichwohl hat er aber in der Rechtsprechung niemals feste Konturen gewonnen.¹⁰⁴ Schon sein Verhältnis zum allgemeinen Kohärenzgebot des EUV¹⁰⁵ ist bislang ungeklärt. Gegenstand der Kohärenz im hier verwendeten Sinne ist jedenfalls – anders als etwa in Art 3 EUV – nicht das Gemeinschaftsrecht oder -handeln, sondern eine einzelne nationale Rechtsordnung (i.e. die Rechtsordnung des Anwendestaates).

Fraglich ist dagegen, inwieweit das Gemeinschaftsrecht als solches oder wenigstens ein gemeineuropäischer Bestand an steuerrechtlichen Normen als Bezugssysteme für die Feststellung fungieren dürfen, ob eine nationale Rechtsordnung „kohärent“ ist. Primär ist m.E. die Kohärenz einer Steuerrechtsordnung

⁹⁹ Davon zu unterscheiden sind Gesichtspunkte, die zwar für sich allein nicht rechtfertigend wirken, gleichwohl aber in die Gesamtabwägung einfließen und anderweitige einschlägige Rechtfertigungsgründe verstärken können; zu ihnen s. unten S. 64 ff. (unter (4).).

¹⁰⁰ Vgl. hierzu O. Thömmes (oben Fn. 65), S. 818–832.

¹⁰¹ EuGH, Urt. v. 28. 1. 1992 (oben Fn. 24).

¹⁰² EuGH, Urt. v. 11. 8. 1995, Rs. C-80/94 (Slg. 1995, I-2493) – *Wielockx*; Urt. v. 14. 11. 1995 (oben Fn. 71) – *Svensson und Gustavsson*, Rdnr. 16; Urt. v. 26. 10. 1999 (oben Fn. 24) – *Eurouings*, Rdnr. 41 ff.; Urt. v. 28. 10. 1999 (oben Fn. 68) – *Vestergaard*, Rdnr. 24 f.

¹⁰³ Vgl. auch den Beitrag von R. Prokisch in diesem Band (unten S. 128 f., unter IV.); kritisch O. Thömmes, Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern, in: M. Lehner (Hrsg.), *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt* (oben Fn. 1), S. 81–106 (insbes. S. 96–100); ders. (oben Fn. 65), S. 826–832 (insbes. S. 831).

¹⁰⁴ Vgl. auch die Diskussionsbeiträge von W. Schön (S. 107 f.), D. Birk (S. 108 f.) und N. Dautzenberg (S. 110), in: M. Lehner (Hrsg.), *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt* (oben Fn. 1).

¹⁰⁵ Art. 1 Abs. 3 Satz 2 EUV; vgl. auch Art. 3 Abs. 1 und 2 EUV; vgl. hierzu die Begriffserläuterungen bei K. Siems, Das Kohärenzgebot in der Europäischen Union und seine Justitizialität (1999), S. 20–24.

aus sich selbst heraus zu bestimmen. Der gemeinschaftsrechtliche Kohärenzbegriff ist danach zunächst nur ein ausfüllungsbedürftiger Rahmenbegriff.

Man wird die Kohärenz (Stimmigkeit, Schlüssigkeit, Systemgerechtigkeit) nicht ohne weiteres als Integrität der Zentralnormen (Grundentscheidungen) des nationalen Steuersystems ansehen können. Das gibt schon die Wortbedeutung nicht her. Es lässt sich auch kaum ermitteln, wann eine Regelung „zentral“ ist (und daher eine Grundentscheidung ausdrückt) und wann sie nur akzidentiell ist, d. h. ohne Schaden für die Grundentscheidungen jederzeit geändert werden könnte. Gehören zu den Grundentscheidungen beispielsweise die Dichotomie von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht, der Dualismus der Einkunftsarten, objektives und subjektives Nettoprinzip, das Prinzip der Maßgeblichkeit, die Verlustverrechnung und -übertragung, der linear-progressive Tarif etc.? Bejaht man das, wären diese Prinzipien (nach Maßgabe der Verhältnismäßigkeitsprüfung) gegen den Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten weitgehend immun. Auf die Spitze getrieben: Der Gesetzgeber müsste einen tatbestandlichen Verstoß gegen Grundfreiheiten nur häufig genug wiederholen oder ihn an zentraler Stelle im Gesetz verankern, so dass eine Grundentscheidung daraus würde: Dann könnte er die Regelungen dem Einfluss der Grundfreiheiten weitgehend entziehen. Ein solches Kohärenzverständnis erscheint mehr als problematisch.

In einer ersten Annäherung ließe sich die Kohärenz der nationalen Steuerrechtsordnung stattdessen als der Zustand begreifen, in dem diese den Anforderungen der einschlägigen innerstaatlichen Gleichheitssätze genügt.¹⁰⁶ Dieser Kohärenzbegriff hätte seinen Ursprung im Staat-Bürger-Verhältnis, also im Bereich der *iustitia distributiva*. Danach bestünde die Kohärenz insbesondere darin, dass der Kanon abziehbarer Aufwendungen oder Verluste symmetrisch dem Kanon steuerbarer Einnahmen entspricht.

Gegen dieses Kohärenzverständnis lässt sich aber anführen, dass die einschlägigen innerstaatlichen Gleichheitssätze gegenüber den Grundfreiheiten kein Eigenleben führen können. Gerade die innerstaatlichen Gleichheitssätze müssen ihrerseits gemeinschaftsrechtskonform ausgelegt werden. Nach diesem Verständnis wäre eine nationale Steuerrechtsordnung nur dann kohärent, wenn sie auch den Anforderungen der Grundfreiheiten entspräche. Dadurch käme es aber zu einer so starken Wechselwirkung zwischen Grundfreiheiten und innerstaatlichem Recht, dass der Kohärenzgedanke leicht zirkulär würde. Sein Anwendungsbereich ginge gegen null, so dass er im Ergebnis unbeachtlich bliebe.

Auch der EuGH scheint – wenn auch auf einem anderen Weg – zu einem ähnlichen Ergebnis zu gelangen. Er hat mehrfach bekräftigt, dass der Kohärenz nur dann rechtfertigende Wirkung zukomme, wenn die tatbestandliche Diskriminierung durch eine anderweitige steu-

¹⁰⁶ Aus der deutschen Verfassungsrechtsprechung und der Staatsrechtslehre sind ähnliche Konzeptionen geläufig. Vgl. BVerfGE 11, 293; 31, 219; kritisch H. Zacher AöR 93, 341 ff.; G. Dürig in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 3 Rdnr. 313 a; vgl. auch F. Ossenbühl VVDStRL 29, 183; C. Degenhart, Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat, insbes. S. 19 ff.; F.-J. Peine, Systemgerechtigkeit, insbes. S. 287 ff.

erliche Begünstigung desselben Steuerpflichtigen kompensiert werde.¹⁰⁷ Das Postulat einer derart engen Verbindung von Kohärenz- und Kompensationsgedanken durch Einfügung eines Tatbestandsmerkmals „anderweitige Kompensation“ in den Kohärenzbegriff wirkt zunächst überraschend; es begegnet auch erheblichen Bedenken.¹⁰⁸ Entscheidend ist aber, dass damit der Kohärenzgedanke auf die Aussage zusammenschmilzt, dass es den Mitgliedstaaten überlassen bleibe, wie sie den Anforderungen der Grundfreiheiten genügen wollen (Ermessen bei der Wahl der Mittel), wenn nur das Ergebnis stimme. Rechtfertigende Wirkung kommt dem so verstandenen, ausschließlich im Staat-Bürger-Verhältnis verankerten Kohärenzkonzept aber nicht mehr zu; der Begriff wird zur „Leerformel“.¹⁰⁹

Kohärenz könnte aber auch als der Zustand begriffen werden, in dem eine nationale Steuerrechtsordnung dem kategorischen Imperativ des internationalen Steuerrechts genügt: Sie müsste so zugeschnitten sein, dass dann, wenn auch alle anderen Staaten dieses Steuersystem hätten, alle Einkünfte exakt einmal besteuert und alle Aufwendungen exakt einmal berücksichtigt würden, so dass es weder zu Doppelbesteuerung noch zu sog. weißen Einkünften käme. Dieses Kohärenzverständnis würde also auf die zwischenstaatliche Gerechtigkeit (eine Ausprägung der *iustitia commutativa*) abstellen.

Nach diesem Maßstab wäre also z.B. das deutsche EStG nur dann kohärent, wenn – blendet man das Recht der DBA aus – der Katalog des § 49 EStG spiegelbildlich dem des § 34 d EStG entspräche (was derzeit nicht der Fall ist). Ebenso entspricht die Asymmetrie zwischen Zuzugs- und Wegzugsfällen bei den Regeln zur Besteuerung stiller Reserven in wesentlichen Beteiligungen nicht diesem Kohärenzbegriff: Während wegziehende Gesellschafter nur die im Inland entstandenen Reserven versteuern müssen (§§ 17 EStG, 6 AStG), kommt es bei aus dem Ausland zugezogenen Gesellschaftern im Realisationszeitpunkt zur Versteuerung nicht nur der inländischen, sondern auch der zuvor im Ausland entstandenen stillen Reserven.¹¹⁰

Ein solcher Kohärenzbegriff würde die oben beschriebene Zirkularität vermeiden. Er wäre auch praktisch handhabbar und könnte damit zu einem Rechtfertigungsgrund mit erheblichem Anwendungsbereich werden. Ob er auch zu akzeptablen Ergebnissen führt, muss sich an anderer Stelle zeigen.

(b) Öffentliche Ordnung (*Ordre public*)

Zweitens kommt dem nationalen *Ordre public* als Rechtfertigungsgrund für tatbestandliche Verstöße gegen die Grundfreiheiten in Betracht. Anders als die Kohärenz gehört der Vorbehalt der öffentlichen Ordnung zu den im EGV aus-

¹⁰⁷ Urt. v. 11. 8. 1995 (oben Fn. 102) – *Wielockx*, RdNr. 23f.; Urt. v. 14. 11. 1995 (oben Fn. 71) – *Svensson und Gustavsson*, RdNr. 18; ähnlich auch der Vorlagebeschluss des FG Münster v. 28. 7. 1997, Az. 9 K 3151/96 G (EFG 1997, 1255–1257) – *Eurowings*.

¹⁰⁸ An der Auffassung des EuGH erscheint zwar richtig, dass dem Gesichtspunkt anderweitiger Kompensation dem Grunde nach (d.h. isoliert betrachtet) keine rechtfertigende Wirkung zukommt. Nach hier vertretener Auffassung gewinnt dieser Gesichtspunkt vielmehr erst auf der Stufe der Verhältnismäßigkeit Bedeutung; dabei tritt er allerdings neben diverse andere Gesichtspunkte. Das Kohärenzargument ist als echter Rechtfertigungsgrund anzusehen. Ob er die tatbestandliche Diskriminierung aufwiegt, muss die Verhältnismäßigkeitsprüfung insgesamt ergeben; dabei kommt es nicht notwendig oder gar ausschließlich auf den Gesichtspunkt der Kompensation an.

¹⁰⁹ O. Thömmes (oben Fn. 65), S. 831.

¹¹⁰ Zur Vereinbarkeit dieser Asymmetrie mit nationalem Verfassungsrecht vgl. die Ausführungen im Beschl. des BFH v. 17. 12. 1997 (oben Fn. 75).

drücklich niedergelegten Schranken der Marktfreiheiten.¹¹¹ Ihrem Wortlaut und Kontext nach dienen die *Ordre-public*-Vorbehalte aber vor allem der Gefahrenabwehr, also ordnungsrechtlichen Zwecken. Angesichts dessen erscheint zweifelhaft, ob ihnen für den Bereich des Ertragsteuerrechts praktische Bedeutung zukommen kann.

(c) Missbrauchsgefahr, insbesondere: Gefahr der Steuerflucht

Unter Umständen kann aber – vielleicht sogar unter der Flagge der *Ordre-public*-Vorbehalte – das Interesse eines Mitgliedstaates an der Bekämpfung individueller Steuerflucht ein tauglicher Rechtfertigungsgrund sein.¹¹² Die Schwierigkeiten dieses Rechtfertigungsgrundes liegen in der – hier nicht zu leistenden – Abgrenzung zwischen legitimer Ausübung innergemeinschaftlicher Mobilitätsgarantien und illegitimer Steuerflucht. Die Grundfreiheiten erlauben den Unionsbürgern gerade die Ausnutzung des – grundsätzlich legitimen – Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten. Die Steuerflucht kann auf einem Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten beruhen, sie kann aber auch in der Wahrnehmung der Chancen bestehen, die sich dem Steuerpflichtigen durch einen ruinösen globalen Steuerwettbewerb bieten.¹¹³

(d) Funktionsfähigkeit des nationalen Steuersystems

In der Literatur wird drittens auch die Funktionsfähigkeit des nationalen Steuersystems als Grenze der Grundfreiheiten im nichtharmonisierten Bereich angeführt.¹¹⁴ Dieser Rechtfertigungsgrund weist enge Bezüge zum Kohärenz-Argument und zu den *Ordre-public*-Vorbehalten auf. Er ist aber schwer zu konkretisieren.¹¹⁵

(e) Nicht als Rechtfertigungsgründe taugliche Gesichtspunkte

Dagegen hat der EuGH einigen weiteren Gesichtspunkten, die Mitgliedstaaten zur Rechtfertigung tatbestandlicher Verstöße gegen Diskriminierungsverbote bemüht haben, von vornherein die Anerkennung versagt. Zu diesen Gesichtspunkten gehören die Pauschalierungs- und Typisierungskompetenz des Gesetzgebers, verwaltungstechnische Erwägungen, die freiwillige Unterwerfung unter eine höhere Besteuerung durch Wahl einer steuerlich ungünstigeren Niederlassungsform,¹¹⁶ mangelnde Reziprozität (DBA-Vorbe-

¹¹¹ Vgl. Art. 30, Art. 39 Abs. 3, Art. 46 Abs. 1, Art. 55, Art. 58 Abs. 1.

¹¹² Vgl. ausführlich H.-D. Höppner, Deutsche steuerliche Mißbrauchsvorschriften und das Gemeinschaftsrecht, in: Breuninger/Müller/Strobl-Haarmann (Hrsg.), Steuerrecht und Europäische Integration/FS Albert Rädler (1999), S. 305–341 (328 ff.).

¹¹³ Vgl. auch O. Thömmes (oben Fn. 65), S. 822–824 m. umfangreichen Nachweisen zur Rspr. des EuGH.

¹¹⁴ R. Eckhoff (oben Fn. 9) Rdnr. 12.

¹¹⁵ R. Eckhoff (a. a. O.) sieht in der Anwendung dieses Vorbehalts „keine dogmatisch zu begründende, sondern eine politische Entscheidung des EuGH“; der Vorbehalt ist demnach kaum justiziabel.

¹¹⁶ Hierzu vgl. O. Thömmes (oben Fn. 65), S. 820 f. m. w. N.

halt)¹¹⁷ sowie ein überindividueller Schadensausgleich durch die Gewährung von Vorteilen in anderen Bereichen¹¹⁸ oder durch andere Staaten. Erst recht lassen sich Ungleichbehandlungen nicht allgemein durch den Finanzbedarf des Staates rechtfertigen. Dies ergibt sich allerdings nicht schon aus dem Topos von der Unersättlichkeit des Fiskus.¹¹⁹ Entscheidend ist vielmehr, dass der Finanzbedarf des Staates absolut ist; er besteht unabhängig von den Verhältnissen einzelner Steuerpflichtiger. Damit betrifft er auch nicht speziell eine Gruppe von Steuerpflichtigen (z.B. die Nichtansässigen), sondern alle Steuerpflichtigen gleichmäßig und scheidet daher als Differenzierungsgrund aus.

(2) Eignung

Die Ungleichbehandlung verletzt jedenfalls dann die einschlägige Grundfreiheit, wenn sie nicht geeignet ist, dem gegenläufigen Interesse des Anwendestaates im Einzelfall zu dienen.

(3) Erforderlichkeit

Des weiteren ist die Grundfreiheit verletzt, wenn dem Anwendestaat auch ein milderer, gleich wirksames Mittel zur Durchsetzung seiner legitimen fiskalischen Interessen zur Verfügung steht. Dieses Kriterium der Erforderlichkeit spielt eine immense Rolle.¹²⁰ Je besser die Möglichkeiten der Mitgliedstaaten zur gemeinschaftsweiten Sachverhaltsermittlung und Steuererhebung sind (durch DBA oder die EG-Amtshilferichtlinie) und werden (durch fortschreitende Harmonisierung im Bereich des Verfahrensrechts), desto höher werden z.B. die Anforderungen an die Begründung von definitiven Quellensteuern oder Wegzugsteuern. Damit verliert gerade der Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsgefahr erheblich an Bedeutung.¹²¹

(4) Verhältnismäßigkeit

Dient die beanstandete Norm nach allem einem legitimen Zweck und ist auch geeignet und erforderlich, so sind auf der abschließenden Prüfungsstufe, der Verhältnismäßigkeit, die konkret widerstreitenden Interessen (Geltung der Grundfreiheiten vs. Verfolgung des anderweitigen Zwecks) zueinander ins Verhältnis zu setzen; die beanstandete Norm muss also verhältnismäßig sein.¹²² Alle

¹¹⁷ Auch hierzu O. Thömmes a. a. O., S. 821 f.

¹¹⁸ Vgl. die Ausführungen im Urteil *Terhoeve* (oben Fn. 29), Rdnrn. 43–47. – M.E. sind diese pauschalen Absagen allerdings nur zu halten, wenn man auf einer früheren Prüfungsstufe nur solche Ungleichbehandlungen als tatbestandsmäßig ansieht, die eine gewisse Erheblichkeitsschwelle überschreiten. Denn auch im Bereich der Grundfreiheiten gilt das Prinzip „*minima non curat praetor*“.

¹¹⁹ Insoweit unterscheidet sich die Frage nach der Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen von der allgemeinen Frage der Rechtfertigung der Steuern als solcher.

¹²⁰ Vgl. aber immerhin die Ausführungen des EuGH im Urteil *Jessica Safir* (oben Fn. 24), Rdnr. 33.

¹²¹ Vgl. auch O. Thömmes (oben Fn. 65), S. 824.

¹²² Zum Prinzip der Verhältnismäßigkeit vgl. EuGH, Urt. v. 11. 7. 1989, Rs. C-265/87

bisher behandelten Prüfungsstufen hatten nach hier vertretener Auffassung statischen (digitalen) Charakter – die Tatbestandsmerkmale konnten nur erfüllt oder aber nicht erfüllt sein. Auf einer letzten Prüfungsstufe sind nunmehr Bedeutung der je einschlägigen Grundfreiheit und des gegenläufigen Interesses des Anwendestaates an der Ungleichbehandlung/Beschränkung dynamisch (analog) gegeneinander abzuwägen. Dabei müssen insbesondere folgende Gesichtspunkte Berücksichtigung finden:

(a) Mangel an Harmonisierung

Erstens fließt in diese Abwägung – zu Lasten des Steuerpflichtigen – die Erwägung ein, dass die Grundfreiheiten die Steuerharmonisierung durch Richtlinien und Verordnungen nicht vorwegnehmen dürfen.¹²³ Der EuGH ist nicht Normgeber. Er kann sich nicht an die Stelle der dazu berufenen Gemeinschaftsorgane setzen, ohne dass die Balance der horizontalen Gewaltenteilung aus dem Lot geriete. Erst recht kommt es dem EuGH nicht zu, eine schleichende Harmonisierung in Gebieten zu betreiben, für die es – etwa im Anwendungsbereich des Subsidiaritätsprinzips i. V. m. Art. 293 EGV – sogar bereits an der Verbandskompetenz der Gemeinschaft fehlt. Zu Recht übt sich der Gerichtshof daher bei der Anwendung der Grundfreiheiten in nichtharmonisierten Sachbereichen in Selbstbeschränkung;¹²⁴ gerade die jüngeren Judikate zeigen, dass er ist nicht länger „Elefant im Porzellanladen“¹²⁵ sein will. Die richterliche Kompetenzkontingenz muss im Wege der Auslegung auf den materiellen Gehalt der Grundfreiheiten zurückwirken. Denn es entspräche nicht den Regeln des EGV, wenn Spielraum für nichtjustiziable Rechtsverstöße entstünde.¹²⁶ Zudem ist natürlich auch die Existenz primärrechtlicher Vorgaben und Grenzen für die Harmonisierung ein unmittelbarer materiell-rechtlicher Beleg dafür, dass auch nach der Konzeption des EGV die Anwendung der Grundfreiheiten allein das Ziel des Binnenmarktes nicht herbeiführen kann.

Man wird allerdings nicht soweit gehen können, den faktischen Mangel an Harmonisierung materiell in den Rang eines Rechtfertigungsgrundes zu erheben.¹²⁷ Denn dadurch würden die Grundfreiheiten in nichtharmonisierten Sachbereichen schlechthin wirkungslos; auch dies entspräche nicht der Konzeption des EGV.

(Slg. 1989, 2237) – *Schräder*; Urt. v. 15. 5. 1997 (oben Fn. 86) – *Futura/Singer*, Rdnr. 36; sowie die Nachweise bei *Lenz/Borchardt* (oben Fn. 3), Art. 220 Rdnr. 64.

¹²³ Vgl. die Nachweise oben Fn. 25.

¹²⁴ EuGH, Urt. v. 29. 7. 1988 (oben Fn. 25) – *Daily Mail*; Urt. v. 21. 9. 1999 (oben Fn. 29) – *Wijzenbeek*, Rdnrn. 40 ff.

¹²⁵ Vgl. *W. van Gerven/J. Wouters*, De rechtspraak van het Hof van Justitie inzake directe belastingen: een olifant in de porseleinkast?, in: *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 1995, 1 ff.

¹²⁶ Vgl. Art. 7 Abs. 1, 220 EGV; eine rein kompetenziell verstandene Lehre vom „judicial self-restraint“ ohne Entsprechung im materiellen Recht ist daher abzulehnen.

¹²⁷ Markant *O. Thömmes* (oben Fn. 65), S. 821: „Die fehlende Steuerharmonisierung erzeugt Diskriminierung, aber sie rechtfertigt sie nicht.“

Daher sei hier folgender Mittelweg vorgeschlagen: Der Umstand, dass ein Sachbereich nicht harmonisiert ist, ist als dynamischen Verstärker der oben¹²⁸ angeführten Rechtfertigungsgründe anzusehen. Er selbst rechtfertigt nichts, er verleiht aber anderweitigen einschlägigen Rechtfertigungsgründen je größeres Gewicht. Ihm kommt damit keine qualitative, wohl aber quantitative Bedeutung zu. Anders ausgedrückt: Die Messlatte für die Erheblichkeit eines tatbestandlichen Verstoßes gegen die Grundfreiheiten hängt in harmonisierten Sachbereichen niedrig, in nichtharmonisierten dagegen hoch. Damit kann der Umstand, dass die beanstandete nationale Vorschrift einem nichtharmonisierten Sachbereich entstammt, im Rahmen der hier vorzunehmenden Gesamtabwägung letztlich durchaus ausschlaggebend werden und dazu beitragen, dass die beanstandete Vorschrift als mit den Grundfreiheiten noch vereinbar anzusehen ist.

Wie stark sich der Mangel an Harmonisierung (quantitativ) auswirkt, lässt sich möglicherweise nur einzelfallbezogen erkennen – wenn es sich überhaupt erkennen (und nicht bloß dezisionistisch ermessen) lässt. Denn wie bei jeder Abwägung scheint die theoretische Operationalisierbarkeit auch hier an ihre Grenzen zu stoßen. Damit wird diese letzte Prüfungsstufe zur potenziellen Einbruchsstelle für eigene Wertungen des Betrachters; sie markiert damit zugleich die offene Flanke der nachfolgenden Untersuchung des deutschen Ertragsteuerrechts.

Ein Gesichtspunkt muss allerdings m.E. in jedem Fall Berücksichtigung finden: Der Einwand des Mangels an Harmonisierung wiegt im Bereich unterschiedsloser Beschränkungen weitaus schwerer als im Bereich der Diskriminierungen. Dies ergibt sich aus folgender Überlegung:

In allen *Diskriminierungsfällen* steht auch ohne Harmonisierung stets ein normatives Bezugssystem fest: Die Behandlung, die der nichtdiskriminierte Vergleichspartner nach der innerstaatlichen Rechtsordnung des Anwendestaates erfährt, markiert den gleichheitsrechtlich „richtigen“ Zustand, also das Niveau, auf das der Anwendestaat den ungerechtfertigt diskriminierten Steuerpflichtigen hochschleusen muss. Hier kommt dem Einwand des Mangels an Harmonisierung nur mittlere Bedeutung zu. Er hat zwar durchaus noch seine Berechtigung, die Harmonisierung würde aber – nach der hier vertretenen Auffassung – lediglich den Bereich der Rechtfertigungsgründe umgestalten (indem sie z.B. die unterschiedlichen, je in sich kohärenten Steuersysteme der Mitgliedstaaten zu einem einheitlichen, nach innen und außen kohärenten Steuersystem zusammenführen würde). Der Tatbestand der Diskriminierung als solcher und die Rechtsfolgen, die sich aus einer ungerechtfertigten Verletzung der Diskriminierungsverbote jeweils ergeben, stehen dagegen wegen ihre Bindung an das innerstaatliche Bezugssystem des Anwendestaates auch ohne die Harmonisierung fest.

Demgegenüber kommt der Harmonisierung im Bereich der *unterschiedslosen Beschränkung* viel größere Bedeutung zu. Denn hier liefern die nationalen Steu-

¹²⁸ S. 60 ff. (unter II.2.e.(1).).

erchtsordnungen kein Bezugssystem. Unterschiedslose Beschränkungen lassen sich per definitionem nicht an relativen (gleichheitsrechtlichen), sondern nur an absoluten (freiheitsrechtlichen) Maßstäben messen. Diese Maßstäbe muss der europäische Normgeber im Rahmen des ihm zustehenden weiten Ermessens festlegen; ein Gericht kann sie grundsätzlich nicht erkennen. Hier ist nochmals zu differenzieren: Soweit schon der Normgeber mangels einer Verbandskompetenz der EG nicht zur Harmonisierung berechtigt ist, sind auch dem Richter stets die Hände gebunden. Soweit eine Harmonisierungskompetenz der Gemeinschaft zwar besteht, der Rat von ihr aber keinen Gebrauch gemacht hat, gilt grundsätzlich dasselbe; eine Ausnahme wird man hier aber für den Unterfall machen können, dass das Primärrecht selbst bestimmte zwingende materielle Vorgaben für den Normgeber des Sekundärrechts bereithält. Insbesondere dann, wenn sich aus dem EGV im Einzelfall ein Untermaßverbot ergäbe, das dem Ermessen des Normgebers über Ob und Wie der Harmonisierung eine statische Untergrenze setzte, muss man dem Gerichtshof auch im harmonisierungslosen Zustand eine Kompetenz zur stellvertretenden Wahrung dieser Ermessensgrenze zubilligen. Daraus folgt hier: In den nichtharmonisierten Bereichen des Ertragsteuerrechts liegt nur dann ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten als Verbote unterschiedsloser Beschränkungen vor, wenn die beanstandete Regelung so gravierend ist, dass der EGV dem Rat ihre Abschaffung durch Harmonisierung zwingend vorschreibt. Das aber wird man nur in außerordentlich dramatischen Fällen annehmen können; im Fall *Bosman*¹²⁹ sind diese Voraussetzungen m.E. nicht erfüllt.

Daraus ergibt sich folgendes *Zwischenergebnis*: Ein Mangel an Harmonisierung führt stets zu einer erhöhten Darlegungslast dessen, der einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten behauptet. In Diskriminierungsfällen ist diese Darlegungslast allerdings nur geringfügig erhöht. Dagegen können unterschiedslos wirkende Beschränkungen durch nationale Normen in nichtharmonisierten Bereichen die Grundfreiheiten nur in außerordentlich gravierenden Fällen verletzen.

(b) Stellung der Regelung innerhalb des Steuerrechts des Anwendestaates

Zweitens: Der Respekt vor der Souveränität der Mitgliedstaaten verlangt, dass der EuGH in die Abwägung auch die Bedeutung einstellt, die die beanstandete Regelung für den Anwendestaat hat. Dieser Prüfungspunkt darf aber nicht dazu führen, dass ein und dasselbe Argument mehrfach berücksichtigt wird. So war insbesondere die Frage, ob die beanstandete Regelung systematisch wichtig (d.h. für ein dem Gleichheitssatz genügendes ordnungsgemäßes Zusammenspiel mit anderen Normen des innerstaatlichen Steuerrechts erforderlich) ist, bereits Gegenstand der Kohärenzprüfung.¹³⁰ Sie kann also hier nicht erneut berücksichtigt werden.

¹²⁹ EuGH, Urt. v. 15. 12. 1995 (oben Fn. 86).

¹³⁰ Oben S. 60 ff. (unter (1)(a)).

Nicht notwendig zur Kohärenz gehört dagegen der Gesichtspunkt der fiskalischen Relevanz der Regelung. Ihm kommt – wie gesehen¹³¹ – keine rechtfertigende Wirkung zu. Insbesondere kann ein Mitgliedstaat eine Diskriminierung nicht dadurch europarechtstauglich machen, dass er sie für den einzelnen Steuerpflichtigen besonders gravierend ausgestaltet. Umgekehrt erscheint es aber als legitim, dass der EuGH umso leichter einen Verstoß gegen Grundfreiheiten feststellen kann, je geringer die objektive fiskalische Bedeutung der beanstandeten Regelung für den betroffenen Mitgliedstaat ist – denn umso geringer muss auch der Respekt des EuGH vor der Normsetzungskompetenz dieses Mitgliedstaates sein.

(c) Usus der anderen mitgliedstaatlichen Steuersysteme

Ein dritter Aspekt ist die Verbreitung der beanstandeten nationalen Regelung in den anderen Mitgliedstaaten.¹³² Findet sich die beanstandete Regelung nur im Steuerrecht des Anwendestaates und bildet damit – gemeinschaftsweit betrachtet – einen Einzelfall, so ist der EuGH relativ schnell bereit, einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten anzunehmen. Handelt es sich dagegen um eine Regelung, die – so oder ähnlich – auch in vielen anderen Mitgliedstaaten vorkommt, also gewissermaßen zum gemeineuropäischen Bestand steuerrechtlicher Normen gehört, kommt einem verwerfenden Judikat des EuGH ungleich stärker harmonisierende Bedeutung zu. In diesem Fall wird ein Verstoß gegen Grundfreiheiten nur ausnahmsweise zu bejahen sein; die Anforderungen an das Gewicht der Rechtfertigungsgründe sind dann vergleichsweise gering.

(d) Akzeptanz durch das OECD-Musterabkommen

In Erweiterung des vorstehenden Gesichtspunkts kann schließlich auch die Vereinbarkeit der beanstandeten innerstaatlichen Regelung mit dem OECD-Musterabkommen eine Zurückhaltung des EuGH bei der Anwendung der Grundfreiheiten erfordern. Darauf ist in der Literatur schon vielfach hingewiesen worden.¹³³ In den Entscheidung in den Fällen *Gilly* und *Gschwind* scheint auch der EuGH diesen Gesichtspunkt aufzugreifen.¹³⁴

¹³¹ Oben S. 63 (unter II.2.e.(1)(e)).

¹³² Vgl. hierzu J. Wouters, *The Case Law of the European Court of Justice on Direct Taxes: Variations Upon a Theme*. In: *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 1994, S. 220 ff., unter Hinweis auf die Entscheidungen des EuGH in den Fällen *Avoir fiscal* (oben Fn. 48) und *Biehl* (oben Fn. 31); ihm folgend auch L. Hinnekens (oben Fn. 5), S. 303.

¹³³ Vgl. statt aller J. F. Avery Jones, *Carry On Discriminating*. In: *European Taxation* 1996, 46 ff. (49).

¹³⁴ Urt. v. 12. 5. 1998 (oben Fn. 29), Rdnr. 31; und Urt. v. 14. 9. 1999 (oben Fn. 47), Rdnrn. 24 f. – Im Fall *Gschwind* handelt es sich allerdings nur um ein obiter dictum. Außerdem behandelt der EuGH diesen Aspekt systematisch nicht (wie hier vorgeschlagen) auf der Ebene einer umfassenden Abwägung im Rahmen der Rechtfertigung. Vielmehr wird er zur Begründung für die (kritikwürdige; vgl. oben S. 48 ff.) Ablehnung der Vergleichspaarbildung herangezogen.

(e) Belastungsminderung durch anderweitige Kompensation?

Insbesondere in Diskriminierungsfällen haben deutsche Finanzgerichte mehrfach die Frage aufgeworfen, ob eine punktuelle Diskriminierung dadurch ausgeglichen werden könne, dass es an anderer Stelle zu steuerlichen Vorteilen komme.¹³⁵ Auch in der Literatur ist diese Frage umstritten.¹³⁶ Der EuGH geht teils von einem Kompensationsverbot aus;¹³⁷ teils hat er den Gesichtspunkt – als Teil der Kohärenzprüfung – aufgegriffen.¹³⁸

In der Tat wird man den Gesichtspunkt der Kompensation weder als (statistisches) negatives Tatbestandsmerkmal der tatbestandlichen Diskriminierung/Beschränkung¹³⁹ noch als einen echten Rechtfertigungsgrund ansehen können. In die flexiblen Prüfungsstufe der Verhältnismäßigkeit kann er dagegen m. E. durchaus einfließen. Im Verbund mit einem Rechtfertigungsgrund kann er eine Diskriminierung oder Beschränkung soweit abmildern, dass die je einschlägige Grundfreiheit im Ergebnis nicht als verletzt anzusehen ist.

Dies gilt allerdings nur dann, wenn der beanstandete Nachteil und der ihn kompensierende Vorteil in der Person ein und desselben Steuerpflichtigen zusammenkommen. Eine überindividuelle Kompensation kann dagegen individuelle Diskriminierungen oder Beschränkungen in keinem Fall ausgleichen. Die Kompensation muss zielgenau die von einer Diskriminierung/Beschränkung betroffenen Steuerpflichtigen betreffen (personelle Kongruenz von Vor- und Nachteil). Dabei ist die Abgrenzung zwischen individueller und überindividueller Kompensation nicht ganz unproblematisch; sie erfordert eine wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Eine Kompensation ist jedenfalls dann „überindividuell“, wenn sie (typisierend) im Rahmen der Gesamtheit der Steuerpflichtigen oder einer größeren Gruppe von Steuerpflichtigen vollzogen wird. Dagegen ist eine Kompensation, zu der es zwischen zwei konkreten Steuerpflichtigen kommt, die an ein und demselben aktuellen Geschäftsvorfall als Vertragspartner beteiligt sind, m. E. wirtschaftlich noch als individuelle Kompensation anzusehen. Denn über den Preis der erbrachten Leistung wird diese Steuerbelastung typischerweise ausgeglichen; sie trifft damit nicht den Falschen.¹⁴⁰

¹³⁵ Vgl. die Vorlagebeschlüsse des FG Münster im Fall *Eurowings* v. 28. 7. 1997 (oben Fn. 107) und des FG Köln im Fall *Gschwind* (oben Fn. 47).

¹³⁶ Vgl. M. Kempermann, FR 1997, 275; G. Sass, FR 1997, 523 ff. (525), W. Kaefler, EWS 1997, 288, W. Kaefler/W. Tillmann, BB 1997, 1779.

¹³⁷ EuGH, Urt. v. 28. 1. 1986 (oben Fn. 48) – *Avoir fiscal*, Rdnr. 21; Urt. v. 27. 6. 1996 (oben Fn. 29) – *Asscher*, Rdnr. 59; Urt. v. 21. 9. 1999 (oben Fn. 46) – *Saint-Gobain*, Rdnr. 53; vgl. auch O. Thömmes (oben Fn. 65), S. 819 f.

¹³⁸ EuGH, Urt. v. 26. 10. 1999 (oben Fn. 24) – *Eurowings*; vgl. hierzu die Bemerkungen oben Fn. 108 und unten Fn. 140.

¹³⁹ Hierzu vgl. die Ausführungen oben S. 50 (unter II.2.a.(2)).

¹⁴⁰ In diesem Sinne vgl. den Vorlagebeschl. des FG Münster v. 28. 7. 1997 (oben Fn. 135) und die Einlassungen der Bundesregierung im *Eurowings*-Verfahren (oben Fn. 24), Rdnrn. 29 f. Auch der EuGH (Urt. v. 26. 10. 1999, oben Fn. 24, Rdnr. 38) hat diesen Gesichtspunkt

3. Besonderheiten einzelner Grundfreiheiten

Neben diesen allgemeinen Vorgaben, die für alle Grundfreiheiten gleichmäßig gelten, weist jede einzelne Grundfreiheiten in den ihr von Rechtsprechung und Literatur zugeschriebenen Konturen aber auch Besonderheiten auf.¹⁴¹ Diese Besonderheiten ergeben sich teils aus den Normen des EGV selbst. Teils sind sie aber auch eine Folge typischerweise auftretender *tatsächlicher* Unterschiede bei der Ausübung der Marktfreiheiten durch die Unionsbürger. Wer die Warenverkehrsfreiheit oder die Dienstleistungsfreiheit in Anspruch nimmt, agiert regelmäßig weiterhin von seinem (Wohn-)Sitzstaat aus und wird lediglich *zusätzlich* im Quellenstaat tätig. Hier ergeben sich besonders häufig Friktionen aus dem Zusammenwirken zweier oder mehrerer nationaler Rechtsordnungen. Demgegenüber sind zumindest die *Grundfälle* zur Arbeitnehmerfreizügigkeit und zur Niederlassungsfreiheit davon gekennzeichnet, dass der Steuerpflichtige seine gesamte berufliche oder gewerbliche Tätigkeit in den Quellenstaat verlagert; in diesen Grundfällen lässt sich das insoweit allgemein anerkannte¹⁴² Bestimmungslandprinzip (in seiner Ausprägung als Grundsatz vorrangiger Ertragsbesteuerung im Quellenstaat) meist sehr viel einfacher verwirklichen.¹⁴³

a) Warenverkehrsfreiheit (Art. 28ff. EGV)

Die Warenverkehrsfreiheit ist in der Rechtsprechung zu den direkten Steuern, soweit ersichtlich, bislang nicht relevant geworden. Dies liegt nicht an der besonderen Struktur dieser Grundfreiheit. Für das Recht der Ertragsteuern wird sie nach h.M. auch nicht im Wege der Spezialität von Art. 90 EGV verdrängt, da diese Vorschrift nur die indirekten Steuern betrifft.¹⁴⁴ Entscheidend ist wohl vielmehr, dass das Ertragsteuerrecht traditionell nicht sachbezogen an einzelne Transport- oder Veräußerungsvorgänge, sondern personenbezogen an wirtschaftliche Aktivitäten anknüpft. Der Ort (und damit die Besteuerung) dieser wirtschaftlichen Aktivitäten wiederum bestimmt sich primär nach abstrakten Kriterien (Wohnsitz/Unternehmenssitz; Ort einer Betriebsstätte etc.), die von einzelnen Wirtschaftsvorgängen losgelöst beurteilt werden.

Diese Unterscheidung wird zwar zunehmend problematisch, sobald auch das rechtsgeschäftslose Verbringen von Wirtschaftsgütern über die Grenze zur steu-

gemeinschaftsrechtlich nicht verworfen. Im Fall der deutschen gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften lagen lediglich die tatsächlichen (genauer: die im innerstaatlichen Recht zu suchenden) Voraussetzungen für eine Kompensation nicht vor, weil nicht nur der konkrete Steuerpflichtige in den Genuss anderweitiger Vorteile kam, sondern alle anderen (also auch die nichtdiskriminierten) Steuerpflichtigen ebenso. Damit fehlte es an der für die Kompensation erforderlichen Kongruenz von Vor- und Nachteil.

¹⁴¹ Vgl. etwa T. Eilmansberger (oben Fn. 28), S. 351.

¹⁴² Vgl. nur Art. 7 Abs. 1, 15 Abs. 1 OECD-MA und die ihm insoweit folgenden Regelungen der deutschen DBA.

¹⁴³ So – wenngleich aus steuerrechtlicher Sicht wohl etwas zu pauschal – T. Eilmansberger (oben Fn. 28), S. 351.

¹⁴⁴ Arg. Art. 92 EGV; vgl. C. Waldhoff (oben Fn. 25), Art. 90 Rdnr. 10 m. w. N.

erbaren Tätigkeit erklärt wird.¹⁴⁵ Dabei sind aber meist Niederlassungs- oder Dienstleistungsfreiheit vorrangig anwendbar. Gleiches gilt für die Anwendbarkeit der Warenverkehrsfreiheit auf die Besteuerung von Vermögensgegenständen (auch: Gesellschaftsanteilen) in Zu- und Wegzugsfällen; hier spielt neben der Niederlassungsfreiheit auch die allgemeine Freizügigkeit der Unionsbürger (Art. 18 EGV) eine wichtige Rolle.¹⁴⁶ Daher verdient die Warenfreiheit in der nachfolgenden Untersuchung als Prüfungsmaßstab letztlich nur geringe Aufmerksamkeit.

b) Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39ff. EGV)

Geradezu Vorbildfunktion kommt dagegen den Personenverkehrsfreiheiten und hier insbesondere der Arbeitnehmerfreizügigkeit zu. In vielen wegweisenden Entscheidungen des EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern (insbesondere den Sachen *Biehl*,¹⁴⁷ *Schumacker*¹⁴⁸ und *Gschwind*¹⁴⁹) war Art. 39 EGV die entscheidende Maßstabsnorm. Für die Arbeitnehmerfreizügigkeit gelten die oben dargestellten Grundsätze uneingeschränkt. Insbesondere hat der EuGH die Arbeitnehmerfreizügigkeit auch als Beschränkungsverbot interpretiert.¹⁵⁰

c) Niederlassungsfreiheit (Art. 43ff. EGV)

Stärker als bei der Arbeitnehmerfreizügigkeit ist bei der Niederlassungsfreiheit schon im Wortlaut der spezifische Gehalt als Beschränkungsverbot angelegt, aber – anders als bei der Kapitalverkehrsfreiheit – nicht vollständig entfaltet; im Wortlaut findet sich noch eine Erwähnung der Staatsangehörigkeit. Die Rechtsprechung hat sich davon indes gelöst.¹⁵¹ Man muss daher heute (auch) die Niederlassungsfreiheit als umfassendes Beschränkungsverbot ansehen.¹⁵² Dies gilt auch für das Steuerrecht.¹⁵³ Damit ist die Niederlassungsfreiheit

¹⁴⁵ Vgl. die Erörterungen zu § 6 Abs. 5 EStG unten S. 92 (unter IV.2.a.(4)).

¹⁴⁶ Vgl. die Erörterungen zu § 6 AStG unten S. 97 ff. (unter IV.2.d).

¹⁴⁷ EuGH, Urt. v. 8. 5. 1990, Rs. C-175/88 (Slg. 1990, I-1789); vgl. auch das nachfolgende Vertragsverletzungsverfahren gegen Luxemburg: EuGH, Urt. v. 26. 10. 1995, Rs. C-151/94 (Slg. 1995, I-3685) – *Kommission/Luxemburg*.

¹⁴⁸ EuGH, Urt. v. 14. 2. 1995 (oben Fn. 1).

¹⁴⁹ EuGH, Urt. v. 14. 9. 1999 (oben Fn. 47).

¹⁵⁰ EuGH, Urt. v. 15. 12. 1995 (oben Fn. 86) – *Bosman*.

¹⁵¹ EuGH, Urt. v. 31. 3. 1993, Rs. C-19/92 (Slg. 1992, I-1663) – *Kraus*; Urt. v. 30. 11. 1995, Rs. C-55/94 (Slg. 1995, I-4165) – *Gebhard*; Urt. v. 15. 5. 1997 (oben Fn. 86) – *Futura/Singer*.

¹⁵² B. Knobbe-Keuk, Niederlassungsfreiheit: Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot, in: DB 1990, 2573; zurückhaltender U. Everling, Das Niederlassungsrecht in der EG als Beschränkungsverbot. In: Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk (oben Fn.1), S. 607–625 m.w.N., und W.-H. Roth, Die Niederlassungsfreiheit zwischen Beschränkungs- und Diskriminierungsverbot, ebd., S. 729–742.

¹⁵³ EuGH, Entscheidung im Fall *Futura/Singer* (oben Fn. 86) und die Anmerkung von N. Dautzenberg, in: FR 1997, 570 f.; W. Weiß, Nationales Steuerrecht und Niederlassungsfreiheit, in: EuZW 1999, 493–498; zweifelnd IFS/Hahn (oben Fn. 1), S. 37 f. m.w.N.; und G. Bizioli, Impact of the freedom of establishment on tax law, in: EC Tax Review 1998, 239–247, insbes. S. 246 Fn. 55.

zu der für die Unternehmensbesteuerung wichtigsten Grundfreiheit geworden.¹⁵⁴

d) *Dienstleistungsfreiheit (Art. 49ff. EGV)*

Auch die Dienstleistungsfreiheit wird als umfassendes Beschränkungsverbot angesehen.¹⁵⁵ Sie schützt nicht nur den Erbringer der Dienstleistungen (aktive Dienstleistungsfreiheit), sondern auch deren Empfänger (passive Dienstleistungsfreiheit).¹⁵⁶

e) *Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56ff. EGV)*

Die erst nachträglich in den EGV eingefügte Kapitalverkehrsfreiheit weist gegenüber den anderen bisher behandelten Marktfreiheiten die meisten Besonderheiten auf.¹⁵⁷ Dies gilt schon für die Ebene des Tatbestandes. Die Kapitalverkehrsfreiheit enthält – anders als die anderen Marktfreiheiten – schon ihrem Wortlaut nach ein Beschränkungsverbot, dessen Anwendungsbereich sich nicht auf Angehöriger *anderer* Mitgliedstaaten beschränkt, sondern auch die eigenen Staatsangehörigen (und Ansässigen) des Anwendestaates und darüber hinaus – in abgestufter Intensität – auch Drittstaatler erfasst. Speziell für den Kapitalverkehr mit Drittstaaten nimmt Art. 57 Abs. 1 EGV bestimmte, sachlich aber eng umgrenzte Altregelungen aus dem Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit aus und begründet insoweit zugleich ein Verschlechterungsverbot.¹⁵⁸

Aber auch auf der Ebene der Rechtfertigung tatbestandlicher Verstöße weist die Kapitalverkehrsfreiheit Besonderheiten auf.¹⁵⁹ Bis heute ist die Bedeutung von Art. 58 Abs. 1 lit. a EGV nicht restlos geklärt, der seinem Wortlaut nach den Mitgliedstaaten das Recht vorbehält, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Nach der gemeinsamen Er-

¹⁵⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 26. 1. 1993, Rs. C-112/91 (Slg. 1993, I-429) – *Werner*, Urt. v. 27. 6. 1996 (oben Fn. 29) – *Asscher*, Urt. v. 15. 5. 1997 (oben Fn. 86) – *Futura/Singer*, Urt. v. 21. 9. 1999 (oben Fn. 46) – *Saint-Gobain*. Zur Reichweite der Niederlassungsfreiheit vgl. auch *E. Steindorff*, EuR 1988, 19.

¹⁵⁵ Vgl. nur EuGH, Urt. v. 28. 4. 1998 (oben Fn. 24) – *Jessica Safir*, Rdnr. 22; Urt. v. 26. 10. 1999 (oben Fn. 24) – *Eurowings*, Rdnr. 33 m.w.N. Für den nichtsteuerrechtlichen Bereich vgl. außerdem die Nachweise bei *IFSt/Hahn* (oben Fn. 1), S. 39 ff. und dort insbes. Fn. 126.

¹⁵⁶ EuGH, Urt. v. 14. 11. 1995 (oben Fn. 71) – *Svensson und Gustavsson*; und Urt. v. 26. 10. 1999 (oben Fn. 24) – *Eurowings*, Rdnr. 34 m.w.N. Vgl. auch den Beitrag von *J. Kokott* in diesem Band, insbes. S. 13 f.

¹⁵⁷ Vgl. allgemein *J. Bröhmer*, in: *Calliess/Ruffert* (oben Fn. 16), Art. 56 Rdnrn. 1 ff.; speziell zum Steuerrecht v. a. *W. Schön* (oben Fn. 23), S. 743 ff. m.w.N.

¹⁵⁸ Zum Drittstaatsbezug vgl. *J. F. Avery Jones*, *Flows of capital between the EU and third countries and the consequences of disharmony in European international tax law*. In: *EC Tax Review* 1998, 95–106.

¹⁵⁹ Vgl. im einzelnen *W. Schön* (oben Fn. 23), S. 763 ff. m.w.N.

klärung der Mitgliedstaaten¹⁶⁰ wird man hierin aber keinen allgemeinen, fortwirkenden Bereichsvorbehalt für das Steuerrecht sehen können.¹⁶¹

f) Freizügigkeit der Unionsbürger (Art. 18 Abs. 1 EGV)

Die mit Art. 13 EEA in den EGV eingeführte Garantie der allgemeinen Freizügigkeit der Unionsbürger steht faktisch in einem Exklusivverhältnis zu den Marktfreiheiten. Denn für den Bereich wirtschaftlicher, d.h. in der Erwerbs-sphäre i. w. S. anzusiedelnder Aktivitäten gehen die Marktfreiheiten der allgemeinen Freizügigkeit als *leges speciales* vor. Damit reduziert sich der Anwendungsbereich des Art. 18 Abs. 1 EGV auf privat veranlasste, d.h. nicht aus der Erwerbssphäre motivierte Ortsveränderungen. Die systematische Auslegung des Art. 18 Abs. 1 EGV (insbesondere die ausdrückliche Erwähnung des Wohnsitzes in Art. 19 EGV) belegt m. E., dass auch die Wohnsitznahme – und nicht nur Grenzübertritt und zeitweiliger Aufenthalt – zu diesen Ortsveränderungen gehört und damit in den Schutzbereich des Art. 18 Abs. 1 EGV fällt.¹⁶²

Art. 18 Abs. 1 EGV enthält auch keinen Steuervorbehalt.¹⁶³ Gerade der gleichzeitig eingeführte Art. 95 Abs. 2 EGV zeigt, dass ein Steuervorbehalt dort, wo er gewollt ist, auch in den Wortlaut des Vertrag aufgenommen wird. Das ist bei Art. 18 Abs. 1 EGV nicht der Fall. Zwar hat die erschwerte Harmonisierbarkeit des Rechts der direkten Steuern durchaus mäßigen Einfluss auf die Auslegung der Grundfreiheiten.¹⁶⁴ Das Einstimmigkeitserfordernis engt aber nach Wortlaut, Sinn und Zweck den sachlichen Anwendungsbereich des Art. 18 Abs. 1 EGV nicht schon dem Grunde nach ein; insoweit gilt für Art. 18 Abs. 1 EGV nichts anderes als für die Marktfreiheiten.¹⁶⁵

g) Allgemeines Diskriminierungsverbot (Art. 12 Abs. 1 EGV)

Auch das allgemeine Diskriminierungsverbot aufgrund der Staatsangehörigkeit ist nur von untergeordneter Bedeutung. Zwar erfasst es nach wohl überwiegender Auffassung auch Fälle der indirekten, d.h. nicht an die Staatsangehö-

¹⁶⁰ (Maastrichter) Schlussakte zum EUV v. 7. 2. 1992, Abschnitt III Nr. 7: Erklärung [Nr. 7] zu Art. 73 d EGV [a. F.]: „Die Konferenz bekräftigt, dass das in Artikel 73 d Absatz 1 Buchstabe a des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft erwähnte Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, nur für die einschlägigen Vorschriften gilt, die Ende 1993 bestehen. Diese Erklärung betrifft jedoch nur den Kapital- und Zahlungsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten.“

¹⁶¹ W. Schön (oben Fn. 23), S. 765 f.; missverständlich noch R. Eckhoff (oben Fn. 1), § 17 Rdnr. 15.

¹⁶² Zweifelnd BFH, Beschl. v. 17. 12. 1997 (oben Fn. 75).

¹⁶³ So aber IFSt/Hahn (oben Fn. 1), S. 78 f., der allerdings einräumt, dass die Wegzugsbesteuerung in den Anwendungsbereich der Grundfreiheit hineinwachsen könne, sobald sich das Gemeinschaftsrecht – sei es abstrakt-generell durch Harmonisierung, sei es punktuell durch die Judikatur des EuGH – weiterentwickle (a. a. O., S. 80 f.).

¹⁶⁴ Vgl. eingehend oben S. 65 ff. (unter II.2.e.(4)(a)).

¹⁶⁵ Vgl. insoweit oben S. 42 (unter II.2.) und insbes. Fn. 24 und 25.

rigkeit im technischen Sinne anknüpfende Ungleichbehandlungen.¹⁶⁶ Art. 12 Abs. 1 EGV tritt aber als *lex generalis* hinter den Marktfreiheiten zurück, soweit deren sachlicher Anwendungsbereich eröffnet ist.¹⁶⁷

III. Besteuerung Gebietsfremder

In der nachfolgenden Analyse des deutschen Ertragsteuerrechts steht zunächst die Besteuerung gebietsfremder¹⁶⁸ Unionsbürger auf dem Prüfstand. Damit kommen Verletzungen der Grundfreiheiten in den oben¹⁶⁹ vorgestellten Kategorien a. und d. in Betracht. Hier werden zwei Grundkonstellationen zusammengefasst: Erstens die Besteuerung der genuin aus Deutschland stammenden Einkünfte, zweitens die Besteuerung der aus dem Ausland stammenden und über Deutschland in den (Wohn-)Sitzstaat geleiteten Einkünfte. Im ersten Fall ist Deutschland Quellenstaat im engeren Sinne; im zweiten Fall – der insbesondere für das Körperschaftsteuerrecht Bedeutung erlangt hat – ist Deutschland Durchleitungsstaat.¹⁷⁰ In beiden Konstellationen ist der persönliche Anwendungsbereich des EGV eröffnet. Im Hinblick auf die nichtdeutschen Unionsbürger ist das ohnehin unproblematisch. Aber auch die im EU-Ausland ansässigen Deutschen genießen gegenüber der deutschen Besteuerung den Schutz der Grundfreiheiten.¹⁷¹

1. Bisherige Veränderungen in Gesetzgebung und Rechtsprechung

Schon bisher haben die Grundfreiheiten zu Gesetzesänderungen oder Änderungen in der Rechtsprechung geführt.¹⁷² Der Status quo stellt sich wie folgt dar:

¹⁶⁶ A. Epiney (oben Fn. 19) Art. 12 Rdnr. 13; C.-O. Lenz (oben Fn. 3), Art. 12 Rdnr. 6; jeweils m. w. N.; a. A. BFH v. 17. 12. 1997 (oben Fn. 75).

¹⁶⁷ Vgl. allgemein EuGH, Urt. v. 25. 6. 1997, Rs. C-131/96 (Slg. 1997, I-3659) – *Mora Romero*, Rdnr. 10 m. w. N.; speziell für das Recht der Ertragsteuern EuGH, Urt. v. 12. 5. 1998 (oben Fn. 29) – *Gilly*, Rdnr. 37; Urt. v. 29. 4. 1999, Rs. C-311/97 (Slg. 1999, I-2651) – *Royal Bank of Scotland*; Urt. v. 28. 10. 1999 (oben Fn. 34); vgl. auch *L. Hinnekens* (oben Fn. 5), S. 290.

¹⁶⁸ Wer gebietsfremd ist, bestimmen § 1 Abs. 1 EStG i. V. m. §§ 8, 9 AO (natürliche Personen) bzw. § 1 KStG i. V. m. §§ 10, 11 AO (Körperschaften) jeweils e contrario. – Eine europarechtskonforme erweiternde Auslegung dieser Vorschriften dahingehend, dass die bloße Tätigkeit in Deutschland (Ausübung der Grundfreiheiten) zur unbeschränkten Steuerpflicht führt, ist wegen des klaren Wortlauts nicht möglich. Dieser Weg wird – soweit ersichtlich – in der Literatur auch nirgends vorgeschlagen; i. d. R. würde man dem Steuerpflichtigen auf diesem Wege Steine statt Brot geben, weil man ihm der Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip unterwürfe.

¹⁶⁹ Oben S. 45 ff. (unter II.2.a) und S. 55 ff. (unter II.2.d).

¹⁷⁰ Bei den Durchleitungsfällen handelt es sich regelmäßig (wenn auch nicht notwendig) um Dreieckssachverhalte. Dies zeigt exemplarisch der Fall *Saint-Gobain* (oben Fn. 46). Vgl. im einzelnen die Ausführungen unten S. 77 f. (unter III.1.b).

¹⁷¹ Vgl. oben Fn. 29.

¹⁷² Hierzu vgl. den kurzen historischen Abriss von W. Heinicke, Diskriminierung im Ertragsteuerrecht der EG- und EWR-Staaten nach der Rechtsprechung des EuGH, in: DStR 1998, S. 1332 (1337 f.). Zur Wirkungsweise von EuGH-Entscheidungen auf das innerstaatliche Recht allgemein O. Thömmes, StbJb 1998/99 (oben Fn. 1), S. 176 ff.

a) EStG

(1) § 1 Abs. 3 EStG

Die wohl augenfälligste Anpassung des EStG an europarechtliche Vorgaben enthalten die §§ 1 Abs. 3 und 1a EStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 1996. Sie beruhen auf der Rechtsprechung von BFH¹⁷³ und EuGH¹⁷⁴ im Fall *Schumacker* und gewähren bestimmten beschränkt Steuerpflichtigen Vorteile, die an sich nur unbeschränkt Steuerpflichtigen zustehen. Voraussetzung ist, dass das Welteinkommen des beschränkt Steuerpflichtigen zu mindestens 90% aus inländischen Einkünften besteht *oder* dass die nicht-inländischen Einkünfte (Welteinkünfte ./ inländische Einkünfte) nicht mehr als DM 12000 p.a. betragen.¹⁷⁵

Liegt eine dieser Voraussetzungen vor, hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, in Bezug auf seine *inländischen* Einkünfte wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt zu werden. Übt er dieses Wahlrecht aus, kommt es also nicht zu einem echten Wechsel von beschränkter zu unbeschränkter Steuerpflicht (so dass insbesondere das Welteinkommensprinzip gelten würde). Ihm stehen aber grundsätzlich alle Vergünstigungen zu, die auch Ansässigen gewährt werden.

Eine Ausnahme wird man nur für die Vergünstigungen machen müssen, die Ansässigen im Hinblick auf ausländische Einkünfte gewährt werden. Hierzu gehören insbesondere

- die unilaterale Anrechnung ausländischer auf inländische Steuern nach § 34c EStG;
- die abkommensrechtliche Vermeidung der Doppelbesteuerung (Anrechnung oder Freistellung). Diese abkommensrechtlichen Vergünstigungen werden nur Ansässigen i. S. d. Abkommensrechts (vgl. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA) gewährt – nach dem klaren Wortlaut der Abkommen also nicht Gebietsfremden, die nur aufgrund innerstaatlicher Vorschriften (hier: § 1 Abs. 3 EStG) wie Ansässige behandelt werden, ohne aber die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 1 MA zu erfüllen;
- die Minderung der Bemessungsgrundlage durch Einbeziehung ausländischer Verluste (§ 2a EStG), und zwar erstens in den Fällen des § 2a Abs. 1 und 2 (dort keine ausdrückliche Beschränkung auf unbeschränkt Steuerpflichtige; es geht aber in der Sache nicht um inländische Einkünfte/Verluste, daher wohl keine Einbeziehung der in § 1 Abs. 3 EStG genannten Personen in den Anwendungsbereich von § 2a Abs. 1 und 2), zweitens im Fall des auslaufenden¹⁷⁶ § 2a Abs. 3 EStG.

(2) § 1a EStG

In einem gewissen Zusammenhang mit § 1 Abs. 3 steht die Vorschrift des § 1a EStG. Diese Vorschrift regelt im wesentlichen die steuerliche Berücksichtigung nichtansässiger Ehegatten und Kinder des Steuerpflichtigen. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige Unionsbürger und entweder selbst unbeschränkt steuerpflichtig ist oder zumindest nach § 1 Abs. 3 so behandelt wird.

¹⁷³ Vorlageentscheidung des BFH: Beschl. vom 14. 4. 1993 – I R 29/92 – BStBl. II 1994, 27 ff.

¹⁷⁴ Urt. v. 14. 2. 1995 (oben Fn.1).

¹⁷⁵ Dieser Betrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen notwendig und angemessen ist (§ 1 Abs. 3 Satz 2, 2. Halbs. EStG).

¹⁷⁶ Vgl. § 52 Abs. 3 EStG i. d. F. des G vom 24. 3. 1999, BGBl. I 1999, 402.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, gelangen Ehegatten (auf Antrag) in den Genuss des Ehegattensplittings und des sog. Realsplittings. Alleinerziehenden und nichtverheiratet zusammenlebenden Eltern werden der Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG) und der Abzug von Kinderbetreuungskosten (§ 33 c EStG) gewährt. Dagegen trifft § 1 a EStG keine gesonderte Regelung über Kinderfreibetrag¹⁷⁷ und Kindergeld,¹⁷⁸ denn insofern genügen schon die allgemeinen Regeln den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts.

(3) § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG

Nach § 50 Abs. 5 EStG hat die Einkommensteuer, soweit sie in Form des Abzugs an der Quelle erhoben wird,¹⁷⁹ bei beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich Abgeltungscharakter. Die Veranlagung zur Einkommensteuer, die für Ansässige die Wahrung des subjektiven und objektiven Nettoprinzips sicherstellt, ist ausgeschlossen.

Seit der *Schumacker*-Entscheidung¹⁸⁰ gilt dieser Abgeltungscharakter für EU- und EWR-Arbeitnehmer nicht mehr zwingend. Vielmehr haben sie ein Wahlrecht: Nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 in der Fassung des JStG 1996 können sie die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen – und dies unabhängig davon, wie groß (i. S. v. § 1 Abs. 3) der Anteil ihres inländischen Einkommens am Welteinkommen ist.

Durch das Antragsersfordernis stehen Gebietsfremde EU-Bürger zwar formal immer noch schlechter als Gebietsansässige. Doch auch hier¹⁸¹ wiegt die im Antragsersfordernis liegende formale Benachteiligung nicht schwer, gerade wenn man sie mit der von allen zu erbringenden Mühe der Abgabe einer ESt-Erklärung ins Verhältnis setzt. Zudem kann der Antrag zusammen mit dem materiell-rechtlich relevanten Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG gestellt werden. Daher wird man insgesamt die neue Regelung als mit den Grundfreiheiten vereinbar ansehen können.

(4) § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG

Eine weitere Ausnahme vom Abgeltungsgrundsatz des § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG enthält Satz 4 Nr. 3 dieser Vorschrift.¹⁸² Danach können beschränkt Steuerpflichtige die Erstattung einbehaltener Einkommensteuer beantragen, soweit

¹⁷⁷ Während der Kinderfreibetrag grundsätzlich DM 288 pro Kind, Elternteil und Jahr beträgt, erhöht er sich dann, wenn ein Elternteil nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, auf das Doppelte, also auf DM 576 (§ 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 EStG). Vgl. hierzu auch *Schmidt/Glanegger* EStG, 17. Aufl. (1999), § 32 Rdnr. 65 a. E.

¹⁷⁸ Das Kindergeld steht stets nur einem Elternteil zu; auf den evtl. gebietsfremden Ehegatten kommt es nicht an (§ 64 Abs. 1 EStG).

¹⁷⁹ D. h. in ihren Erhebungsformen als LSt/KES/Abzugssteuer nach § 50 a.

¹⁸⁰ EuGH, Urt. v. 14. 2. 1995 (oben Fn. 24).

¹⁸¹ Vgl. bereits die Antragsersfordernisse zu § 1 Abs. 3 EStG (oben III.1.a(1)) und zu § 1 a Abs. 1 Nr. 2 EStG (oben III.1.a.(2)).

¹⁸² I. d. F. des JStG 1997; vgl. hierzu *Schmidt/Heinicke* EStG, 17. Aufl. (1999), § 50 Rdnr. 13 m. w. N.

die Besteuerung angesichts hoher Erwerbsaufwendungen zu einer Belastung von über 50% der Nettoeinkünfte führte. Anders als bei der vorstehend behandelten Nr. 2 ist der persönliche Anwendungsbereich der Nr. 3 allerdings nicht auf Europäer beschränkt; er umfasst vielmehr alle beschränkt Steuerpflichtigen unabhängig von ihrer Herkunft. Dies belegt, dass die Einfügung der Nr. 3 nicht oder jedenfalls nicht ausschließlich europarechtlich motiviert war.¹⁸³

b) KStG

(1) § 8b Abs. 4 KStG (*Ausdehnung abkommensrechtlicher Vergünstigungen von ansässigen Unternehmen auf Betriebsstätten*)

Schon 1993 – also lange vor dem Bekanntwerden des *Saint-Gobain-Falles*¹⁸⁴ – hat sich der Gesetzgeber entschlossen, abkommensrechtliche Vergünstigungen, die den in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen gewährt werden, auf in Deutschland belegene Betriebsstätten gebietsfremder Steuerpflichtiger auszudehnen. Die entsprechenden unilateralen Regelungen, die dynamisch auf die deutschen DBA verweisen, sind zwar nicht auf Steuerpflichtige aus anderen EU-Mitgliedstaaten beschränkt. Gleichwohl lässt die Gesetzesbegründung erkennen, dass die Einführung des § 8b Abs. 4 KStG durch die Sorge vor einem Konflikt mit Art. 43 EGV zumindest mitmotiviert war.¹⁸⁵ Diese auf Dreiecksverhältnisse zugeschnittene Regelung betrifft Deutschland nicht in seiner Rolle als Quellenstaat i. e. S.; Deutschland ist vielmehr Durchleitungsstaat.

(2) § 26 Abs. 1 KStG (*direkte Anrechnung*)

Ähnlich verhält es sich mit den unilateralen Vorschriften über die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer. Nach § 26 Abs. 1 KStG rechnet Deutschland unilateral die ausländische Steuer an, die eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft auf ihre ausländischen Einkünfte gezahlt hat. Diese Vorschrift erscheint auf den ersten Blick als zu eng und daher mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar, denn sie gilt nicht für die in Deutschland belegenen Betriebsstätten EU-ausländischer Körperschaften, wenn diese Betriebsstätten ihrerseits im Ausland (z.B. bei Einschaltung einer Sub-Betriebsstätte in einem dritten Staat) ausländische Körperschaftsteuer gezahlt haben, so dass auch für sie ein Bedürfnis nach Anrechnung besteht. Über den

¹⁸³ Vgl. im einzelnen die Stellungnahmen des Bundesrates (BT-Drs. 13/5359 S. 124f.) und der Bundesregierung (a. a. O., S. 145), die keinen Hinweis auf die gemeinschaftsrechtliche Problematik enthalten.

¹⁸⁴ EuGH, Urt. v. 21. 9. 1999 (oben Fn. 46).

¹⁸⁵ Vgl. die Vorlageentscheidung des FG Köln im Fall *Saint-Gobain* vom 30. 6. 1997, Az. 13 K 4342/91 (EFG 1997, 1056–1058) m. w. N., insbes. zur Gesetzesbegründung auf BR-Drs. 1/93 S. 40; zurückhaltender dagegen die später vor dem EuGH vorgetragene Auffassung der Bundesregierung, wie sie sich aus einem Obiter dictum des Generalanwalts im Schlussantrag v. 2. 3. 1999 zum Fall *Saint-Gobain* (oben Fn. 46) ergibt; vgl. insbes. Rdnrn. 71 bis 73.

Verweis des § 26 Abs. 6 auf die unilateralen Vorschriften des EStG zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gelangt die deutsche Praxis aber schon heute dazu, dass dieselben unilateralen Vergünstigungen auch Körperschaften aus anderen EU-Mitgliedstaaten im Hinblick auf ihre in Deutschland belegenen Betriebstätten gewährt werden.¹⁸⁶

Entsprechend wird verfahren, wenn eine in Deutschland ansässige Körperschaft vollständig in eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Körperschaft eingegliedert ist und mit dieser einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen hat. Obwohl die Voraussetzungen für eine Organschaft wegen § 14 Nr. 3 Satz 1 KStG an sich nicht erfüllt sind, wird der Verbund wie eine Organschaft behandelt, und Deutschland gewährt (über den Wortlaut des § 26 Abs. 1 KStG hinaus) dem beschränkt steuerpflichtigen Organträger die unilaterale Anrechnung der von der unbeschränkt steuerpflichtigen Organgesellschaft gezahlten ausländischen Steuer.¹⁸⁷

(3) § 26 Abs. 2 KStG (indirekte Anrechnung)

Eine weitere Änderung betrifft die Anrechnung der von der ausländischen Tochtergesellschaft gezahlten ausländischen Körperschaftsteuer auf die deutsche KSt der deutschen Mutter (sog. *indirekte* Anrechnung, § 26 Abs. 2 KStG). Bis Ende 1993 lag eine bedeutsame Benachteiligung gebietsfremder Körperschaften mit inländischen Betriebstätten gegenüber unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften darin, dass diese indirekte Anrechnung den unbeschränkt Steuerpflichtigen vorbehalten war. Den beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ist diese unilaterale Vergünstigung hingegen versagt worden.¹⁸⁸

Der Gesetzgeber ist dem Verdikt¹⁸⁹ einer Unvereinbarkeit dieser Norm mit Art. 43 i. V.m. Art. 48 EGV zuvorgekommen und hat durch die Einführung von § 26 Abs. 7 KStG beschränkt Steuerpflichtige mit inländischen Betriebstätten den unbeschränkt Steuerpflichtigen gleichgestellt.¹⁹⁰ Auch hier liegt also ein Dreieckssachverhalt vor, in dem Deutschland nicht Quellenstaat i. e. S., sondern Durchleitungsstaat ist.

¹⁸⁶ Vgl. hierzu auch G. Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG – UmwStG, § 26 KStG Rdnr. 8.

¹⁸⁷ So jedenfalls im Fall *Saint-Gobain* bezüglich der Beteiligung an der Schweizer S.A. und der US-amerikanischen Corporation (vgl. oben Fn. 46 sowie den Schlussantrag des Generalanwalts in dieser Sache v. 2. 3. 1999, Rdnrn. 4 und 10).

¹⁸⁸ Vgl. wiederum die dem Fall *Saint-Gobain* (oben Fn. 46) zugrundeliegende Konstellation: Der in Frankreich ansässigen (und in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen) Gesellschaft wurde die Anrechnung der von Tochter- bzw. Enkelgesellschaften in Drittstaaten gezahlten Körperschaftsteuer auf die deutsche KSt verweigert, und zwar sowohl im Hinblick auf die direkte (nur durch die deutsche Betriebsstätte vermittelte) Beteiligung an der US-amerikanischen Corporation als auch im Hinblick auf die indirekte (durch eine deutsche Organgesellschaft vermittelte) Beteiligung an der Schweizer S.A.

¹⁸⁹ EuGH, Urt. v. 21. 9. 1999 (oben Fn. 46).

¹⁹⁰ StandortsicherungsG v. 13. 12. 1993, BGBl. I S. 1569.

(4) Auslegung des § 28 Abs. 7 KStG

Ganz anders ist ein dritter Problemkreis gelagert. Er betrifft die Regeln, nach denen sich gebietsfremde Anteilseigner, an die zunächst unbelastetes Eigenkapital ausgeschüttet wird, den von der inländischen Gesellschaft nach § 27 Abs. 1 KStG gezahlten KSt-Erhöhungsbetrag vergüten lassen können. Nach § 28 Abs. 7 KStG kommt es zu einem Einfrieren der Verwendung, die einer KSt-Vergütung bei Ausschüttung aus EK03 an nichtansässige Anteilseigner zugrundegelegt worden ist: Falls sich nachträglich – etwa nach einer Betriebsprüfung – herausstellt, dass eigentlich nicht aus unbelastetem Eigenkapital hätte ausgeschüttet werden dürfen, weil vorrangig belastetes Eigenkapital zur Verfügung stand, bleibt es für die nichtansässigen Anteilseigner gleichwohl bei der Verwendung von EK03. Dieses Veränderungsverbot hat vollzugspraktische Gründe. Unklar ist aber, ob die Verwendungsfestschreibung in vollem Umfang oder nur hinsichtlich des Teils der Gesamtausschüttung eintritt, der die Vergütung ausgelöst hat.

Die erstgenannte Auffassung, die der bisherigen Verwaltungspraxis entspricht,¹⁹¹ führt möglicherweise zu gemeinschaftsrechtswidrigen Ergebnissen. Denn sie benachteiligt die gebietsfremden Anteilseigner gegenüber inländischen (Diskriminierung der ersten Kategorie). In einem Verfahren vor dem BFH ist auf die Gefahr eines Verstoßes gegen die Grundfreiheiten, insbesondere die Kapitalverkehrsfreiheit, hingewiesen worden.

In seiner Entscheidung ist der BFH – wenn auch primär aus anderen Gründen – grundsätzlich¹⁹² der zweiten Auffassung gefolgt.¹⁹³ Wenngleich die Entscheidung die Grundfreiheiten formell nur obiter erwähnt, liefert sie in der Sache doch ein Beispiel für die Prägung des innerstaatlichen Rechts durch gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung.¹⁹⁴

2. Handlungsbedarf und offene Fragen

Weitaus zahlreicher und auch sachlich bedeutsamer als die vorstehend genannten bisherigen Anpassungen des innerstaatlichen Rechts an die Grundfreiheiten sind die ungelösten Probleme. Immer wieder sind in der Literatur, aber auch in der Rechtsprechung der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs einzelne Vorschriften als mit den Grundfreiheiten unvereinbar angesehen worden.

¹⁹¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 10. 3. 1995, IV B 7 – S 2812 – 2/95, BStBl. I 1995, 254.

¹⁹² Die Entscheidung gestattet aber die Fortführung der bisherigen Verwaltungspraxis (erste Auffassung) in Fällen großer Publikumsgesellschaften, bei denen die Aktionärsstruktur unbekannt oder unübersichtlich ist. Insoweit ist die Anwendung des § 28 Abs. 7 KStG auch künftighin gemeinschaftsrechtlich bedenklich.

¹⁹³ BFH, Urt. v. 21. 4. 1999, I R 5/98, BFHE 188, 366 = BStBl. II 1999, 415.

¹⁹⁴ Zur gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung vgl. grundlegend EuGH, Urt. v. 4. 12. 1974, Rs. C-41/74 (Slg. 1974, I-1337); Urt. v. 26. 2. 1975, Rs. C-67/74 (Slg. 1975, I-297); Urt. v. 1. 2. 1977, Rs. C-51/76 (Slg. 1977, I-113); und Urt. v. 5. 4. 1979, Rs. C-148/78 (Slg. 1979, 1629); aus der Rspr. des BFH vgl. BFHE 132,319 (321) und BStBl. II 1981, 279 (280).

Diese zweifelhaften Normen seien im folgenden – wiederum ohne Anspruch auf Vollständigkeit – zusammengetragen.

a) EStG

(1) Grenzziehung in § 1 Abs. 3 EStG

Nach der derzeitigen Regelung in § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG wird ein nichtansässiger Steuerpflichtiger in den Genuss der Vergünstigungen, die sonst nur unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährt werden, wenn er das 90%-Kriterium erfüllt oder wenn seine ausländischen Einkünfte nicht mehr als 12000 DM betragen. Der EuGH sieht die 90%-Grenze als mit der Arbeitnehmerfreizügigkeit vereinbar an.¹⁹⁵ Dies muss allerdings nicht das letzte Wort sein.¹⁹⁶ Denn die in Literatur¹⁹⁷ und deutscher Finanzrechtsprechung¹⁹⁸ geäußerten Bedenken gegen die Regelung des § 1 Abs. 3 EStG haben gute Argumente für sich. Man mag bei ausreichendem Steuersubstrat im Wohnsitzstaat noch dessen vorrangige (und den Quellenstaat entlastende) Verantwortung für die Berücksichtigung der existenzsichernden Aufwendungen anerkennen. Die gegenwärtige deutsche Regelung stellt aber gerade nicht zielgenau auf das Steuersubstrat im Wohnsitzstaat ab, sondern geht differenziert nur zwischen inländischen (d.h. in Deutschland als dem Quellenstaat anfallenden) und nicht-inländischen Einkünften. Zu diesen gehören aber gerade nicht nur Einkünfte aus dem Wohnsitzstaat, sondern gleichermaßen auch Einkünfte aus Drittstaaten. § 1 Abs. 3 EStG versagt aber gerade in diesen Dreiecksfällen.

Ein in Innsbruck wohnender Steuerpflichtiger, der 80% seines Einkommens in Bayern und 20% in Südtirol erzielt, gelangt – wenn die italienischen Einkünfte mehr als 12000 DM betragen – weder in Italien noch in Österreich oder Deutschland in den Genuss der für Ansässige vorgesehenen persönlichen Vergünstigungen – und dies, obwohl gerade er besonders vorbildlich von den Grundfreiheiten Gebrauch macht.

Darin liegt ein Verstoß gegen die je sachlich einschlägigen Grundfreiheiten in ihrer Ausprägung als Verbote der Diskriminierungen der ersten Kategorie. Das

¹⁹⁵ EuGH, Urt. v. 14. 9. 1999 (oben Fn. 47) – *Gschwind*; ebenso FG Köln, Beschl. v. 3. 2. 1998, Az. 4 V 9227/97 (EFG 1998, 804); K. Frerichs FR 95, 574; D. Kischel IStR 1995, 368; ders., IWB F. 11 a, S. 385 ff.; Schmidt/Heinicke EStG (oben Fn. 303), § 1 Rdnr. 54 sowie W. Heinicke (oben Fn. 172), S. 1336, der immerhin nicht ohne den Verweis auf § 163 AO (Erlass aus Billigkeitsgründen) auskommt.

¹⁹⁶ Auf Vorlage des luxemburgischen *Tribunal administratif* (Beschl. vom 11. 3. 1999) wird sich der EuGH in Kürze wieder mit den hier angesprochenen Problemen zu befassen haben (Rs. C-87/99 – *Zurstrassen*).

¹⁹⁷ A. Rainer, IStR 1995, 533; R. Prokisch (in diesem Band, S. 121 f. m. w. N.). – Vgl. außerdem D. Kischel, EG-rechtliche Vereinbarkeit der sog. 90%-Grenze in § 1 Abs. 3 EStG. In: IWB Bd. 11 Europäische Gemeinschaft Gruppe 2, S. 337 (= IWB Nr. 13 vom 8. 7. 1998, S. 657).

¹⁹⁸ BFH, Beschl. v. 24. 3. 1998 – I B 100/97, BFHE 185, 467; Vorlage des FG Köln zum EuGH im Fall *Gschwind*, Beschl. v. 27. 10. 1997–1 K 4228/97, EFG 1998, 210 = IWB F. 11 a, S. 243 ff. m. Anm. O. Thömmes (S. 246 ff.); zweifelnd auch das FG Hessen EFG 1997, 1314 – *Beschw I B 100/97*.

gleiche gilt für die strikte Alles-oder-Nichts-Grenze, die zu kaum zu rechtfertigenden Grenzbelastungen führt.

Ein in Innsbruck wohnender Arbeitnehmer, der ein zu versteuerndes Jahreseinkommen von 150000 DM aus einer Beschäftigung in Deutschland erzielt und daneben Zinsen aus österreichischen Quellen i. H. v. DM 15000 bezieht, kommt zunächst in den Genuss des § 1 Abs. 3 EStG. Sobald er aber – etwa durch längere Krankheit – minimale Gehaltseinbußen in Deutschland erleidet, erfüllt er die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG nicht mehr und zahlt demzufolge trotz gesunkener inländischer Einkünfte erheblich mehr deutsche Einkommensteuern; die Grenzbelastung liegt damit weit über 100%.

Ein in Deutschland ansässiger Vergleichspartner hätte demgegenüber weniger Steuern zahlen müssen. Auch darin liegen Verletzungen des Art. 39 EGV und zugleich des innerstaatlichen Verfassungsrechts,¹⁹⁹ die auch durch die Typisierungs- und Pauschalierungskompetenz des Gesetzgebers nicht mehr zu rechtfertigen sind.²⁰⁰ Die deutsche Regelung ist überdies nicht erforderlich. Denn dem Gesetzgeber stünde angesichts der gemeinschafts- und abkommensrechtlich verankerten Auskunftsansprüche Deutschlands gegenüber dem Wohnsitzstaat²⁰¹ ein milderer Mittel zur Durchsetzung gleichmäßiger Besteuerung (d. h. zur Gewährleistung der exakt einmaligen Berücksichtigung der existenzsichernden Aufwendungen) in- und ausländischer Unionsbürger zur Verfügung.²⁰²

(2) Regelungen des § 1a EStG

Auch die Regelungen des § 1a EStG entsprechen noch nicht vollständig den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts. Dies gilt namentlich dann, wenn auch der Steuerpflichtige selbst nicht in Deutschland ansässig ist, sondern nur qua § 1 Abs. 3 EStG in den Genuss der den unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährten

¹⁹⁹ Art. 3 Abs. 1 GG in seiner bereichsspezifischen Ausprägung als Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; st. Rspr., vgl. BVerfGE 93, 121 (135) m. w. N.

²⁰⁰ Auch umgekehrt ist nicht einzusehen, warum Steuerpflichtige, die die 90%-Grenze erfolgreich überschreiten, aber – bei hohem Welteinkommen – auch innerhalb des dann für den Heimatstaat verbleibenden Steuersubstrats (< 10%) ihre existenzsichernden Aufwendungen dort noch voll abziehen können, in den doppelten Genuss der persönlichen Vergünstigungen kommen sollen. Auch dies ist eine gravierende Inkonsistenz des geltenden Rechts, die allerdings einer versteckten Subventionierung des Grenzüberschritts gleichkommt und daher zwar möglicherweise mit innerstaatlichem Verfassungsrecht, aber wohl nicht mit den Grundfreiheiten in Konflikt gerät.

²⁰¹ Vgl. nur die Regelungen in der RL 77/799/EWG (Amtshilfe im Bereich der direkten und indirekten Steuern), umgesetzt im deutschen EG-Amtshilfe-Gesetz v. 19. 12. 1985, BGBl. I 2436, 2441 (zuletzt geändert durch JStG 1997 v. 20. 12. 1996, BGBl. I 2049), das schon jetzt praktizierte Verfahren um die Bescheinigung nach § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG, das Verfahren zur Anrechnung ausländischer Steuer (§ 34 c EStG) sowie die abkommensrechtlichen Möglichkeiten des Informationsaustauschs (vgl. Art. 26 OECD-MA).

²⁰² Vgl. zum Konzept einer „europäischen Steuerpflicht“ als Bindeglied zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht auch die nachfolgend abgedruckte Diskussion. – Die hier vorgebrachte Kritik trifft auch jede andere Grenzziehung, insbes. den von der EG-Kommission eingebrachten Vorschlag, nach dem die Ansässigenvergünstigungen schon ab einem Anteil der inländischen Einkünfte in Höhe von 75% des Welteinkommens gewährt werden sollen (vgl. Nr. 94/79/EG vom 21. 12. 1993, ABIEG Nr. L 39/22 vom 10. 2. 1994).

persönlichen Vergünstigungen kommt. Hier errichtet etwa § 1 a Abs. 1 Nr. 2 EStG ähnliche Hürden wie § 1 Abs. 3 EStG; damit trifft auch ihn die oben gegen § 1 Abs. 3 EStG vorgebrachte Kritik.²⁰³

(3) Werbungskosten-/Betriebsausgabenabzug nach Wegzug

Nach einem Urteil des BFH aus dem Jahr 1996 sind Werbungskosten nicht anzuerkennen, wenn ein Steuerpflichtiger im Laufe eines Kalenderjahres vom Inland ins Ausland zieht, in der Zeit seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht Dividenden bezogen hat, die Werbungskosten aber erst während der Zeit seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht anfallen – und zwar selbst dann, wenn diese Werbungskosten in Zusammenhang mit den Dividenden stehen.²⁰⁴ Dieses Urteil bezog sich auf den Wegzug in die Schweiz; damit war der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten nicht eröffnet. Eine Übertragung dieser Rechtsprechung auf die innergemeinschaftliche Wohnsitzverlegung wäre aber als mit den Grundfreiheiten²⁰⁵ unvereinbar anzusehen.²⁰⁶

(4) Progressionsvorbehalt vor Zuzug oder nach Wegzug

Ausländische Einkünfte²⁰⁷ Nichtansässiger unterliegen nicht der Besteuerung in Deutschland. Gleichwohl fließen sie dann, wenn der Steuerpflichtige in einem Teil des Veranlagungszeitraumes in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war, nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG in die Bestimmung des Steuersatzes ein (Progressionsvorbehalt).²⁰⁸ Wenngleich die ausländischen Einkünfte nicht in die Bemessungsgrundlage einfließen, führen sie doch im Ergebnis zu einer Erhöhung der Steuerlast. Gleichwohl liegt keine Diskriminierung vor. Vielmehr stellt die Regelung nur sicher, dass Unionsbürger durch den Wohnsitzwechsel während des Veranlagungszeitraumes keine Progressionsvorteile erlangen. Denn wenn immer man als Vergleichspartner wählt (einen permanent im Inland oder auch einen permanent im Ausland Ansässigen), ergibt sich keine Diskriminierung. Eine Beschränkung liegt zwar tatbestandlich vor; sie ist aber ebenso ge-

²⁰³ Oben (1)., insbes. auch BFH, Beschl. v. 24. 3. 1998 (oben Fn. 198); vgl. auch die zur deutschen Seite der *Gilly*-Entscheidung gemachten Ausführungen oben S. 57 ff. (unter II.2.d.(3)) sowie die Stellungnahmen von *W. Schön*, Die beschränkte Steuerpflicht zwischen europäischem Gemeinschaftsrecht und deutschem Verfassungsrecht, in: *ISr* 95, 119, *J. Lüdicke*, Merkwürdigkeiten bei der Umsetzung des Schumacker-Urteils des EuGH, in: *ISr* 96, 111; und *K. Eicker*, Tax Treaties and EC Law: Comment on the *Gilly* Case, in: *European Taxation* 1998, 322 (326).

²⁰⁴ Urt. v. 17. 4. 1996 – I R 78/95, *BStBl.* 1996 II S. 571 = *BFHE* 180, 559.

²⁰⁵ In Betracht kommen insbesondere die Niederlassungsfreiheit und die Arbeitnehmerfreizügigkeit, aber auch der Auffangtatbestand des Art. 18 EGV.

²⁰⁶ Kritisch auch *Schmidt/Heinicke*, *EStG* (oben Fn. 182), § 1 Rdnr. 7; vgl. auch *dens.*, § 10 d Rdnr. 16 sowie § 49 Rdnr. 8.

²⁰⁷ Gemeint sind hier: diejenigen Welteinkünfte, die nicht „inländisch“ i. S. d. § 49 EStG sind. Auf § 34 d kommt es nicht an.

²⁰⁸ Dies gilt unabhängig davon, ob der Empfänger auch inländische Einkünfte bezieht (und daher in Deutschland beschränkt steuerpflichtig ist) oder nicht (und daher in Deutschland nicht steuerpflichtig ist, § 1 Abs. 4 EStG e contrario).

rechtfertigt wie das generelle Faktum der Besteuerung. Daher begegnet der Progressionsvorbehalt keinen gemeinschaftsrechtlichen Bedenken.²⁰⁹

(5) Steuervergünstigungen und verdeckte Subventionen

Nach § 10e EStG (ebenso §§ 1 und 2 EIGZulG) werden staatliche Hilfen oder Steuerverschonungen nur für im Inland belegene Objekte gewährt. Diese Beschränkung wird aber allgemein als mit den Grundfreiheiten vereinbar angesehen;²¹⁰ auf die Vereinbarkeit mit sonstigen Primärrecht (insbes. Art. 87 ff.) soll hier nicht eingegangen werden.

(6) § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG

Nach geltendem Recht dürfen Verluste nur dann nach § 10d in vorangegangene oder nachfolgende Veranlagungszeiträume übertragen werden, wenn sie sich aus Unterlagen ergeben, die im Inland aufbewahrt werden. Diese Regelung entspricht einer luxemburgischen Regelung, die der EuGH im Fall *Futura*²¹¹ als mit der Niederlassungsfreiheit unvereinbar angesehen hat; auch die deutsche Regelung wird daher als nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar angesehen.²¹²

(7) Mindestbesteuerung nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG

Nach § 50 Abs. 3 EStG ist auf beschränkt Steuerpflichtige, die veranlagt werden, grundsätzlich der normale Steuertarif anzuwenden; Satz 2 ordnet aber einen Mindeststeuersatz auf das Einkommen von 25% an. Dieser Mindeststeuersatz wird vielfach als mit den Grundsätzen der *Asscher*-Entscheidung²¹³ und daher als mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar angesehen.²¹⁴

Zu bedenken ist allerdings zunächst, dass § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG einen vergleichsweise engen Anwendungsbereich hat. Erstens kommt die Vorschrift nur dann zum Zuge, wenn der beschränkt Steuerpflichtige nicht nach §§ 1 Abs. 3 oder 1a EStG wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zu behandeln ist. Zweitens gilt § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht für Arbeitnehmer.²¹⁵ Daher kommt von vorneherein kein Konflikt mit der Arbeitnehmerfreizügigkeit, sondern allenfalls mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) in Betracht.²¹⁶ Eine dritte Einschrän-

²⁰⁹ Hier ist nicht darüber zu befinden, ob er auch in Einklang mit den Doppelbesteuerungsabkommen steht; dazu vgl. J.-M. Mössner IStR 1997, 225–228; J. Lüdicke IStR 1999, 152; FG Baden-Württemberg, EFG 1999, 438 (439); FG Köln, EFG 1999, 610 (611).

²¹⁰ FG Saarland, Urt. v. 26. 6. 1997, 1 K 137/96, EFG 1997, 1306; ebenso W. Heinicke (oben Fn. 172), S. 1338.

²¹¹ Oben Fn. 86.

²¹² So etwa W. Heinicke (oben Fn. 172), S. 1338.

²¹³ Urt. v. 27. 6. 1996 (oben Fn. 29).

²¹⁴ Vgl. statt aller W. Kaefer/G. Saß, DB 1995, 642; G. Saß, DB 1996, 1604; ders., FS Debatin, S. 391; ders., FR 1998, 1 (4f.); W. Heinicke (oben Fn. 172), S. 1338; J.-D. Kramer RIW 1996, 951 (954); H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. (1998), Rdnr. 5.141.

²¹⁵ § 50 Abs. 3 Satz 2, 2. Halbs. i. V. m. Abs. 1 Satz 6 und § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

²¹⁶ W. Heinicke (oben Fn. 172), S. 1338.

kung des Anwendungsbereichs von § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG betrifft schließlich diejenigen (insbesondere: Künstler, Sportler und Journalisten), die vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nrn. 1 und 2 EStG betroffen sind und wegen übermäßiger Belastung einen Steuererstattungsanspruch haben.²¹⁷

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass die systematische Funktion des Mindeststeuersatzes größtenteils darin besteht, die Gebietsfremden von der Gewährung des in den normalen Tarifverlauf (§ 32a Abs. 1) eingearbeiteten Grundfreibetrags auszuschließen. Sieht man diesen Ausschluss als solchen als mit den Grundfreiheiten vereinbar an,²¹⁸ wirkt der Mindeststeuersatz nur in dem Einkommenssegment diskriminierend, das erst oberhalb des Grundfreibetrages beginnt (Untergrenze), auf das aber nach dem Normaltarif des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG gleichwohl ein Durchschnittssteuersatz von unter 25% anzuwenden gewesen wäre (Obergrenze).²¹⁹ Diese minimale Diskriminierung ist aber m.E. durch den Gedanken der Missbrauchsbekämpfung (hier: Unterbindung der Steuerhinterziehung durch Nichtdeklaration) gerechtfertigt; sie hält sich noch im Rahmen der gesetzgeberischen Typisierungskompetenz. Im Ergebnis ist daher eine Inkompatibilität des § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG mit dem Gemeinschaftsrecht wohl zu verneinen.²²⁰

(8) Rechtmäßigkeit des Steuerabzugs nach § 50a EStG

Damit eng verbunden ist die Vereinbarkeit der verschiedenen Steuerabzugstatbestände des § 50a EStG mit den Grundfreiheiten. Diese Steuerabzugstatbestände haben trotz ihrer Randlage im EStG und trotz des voraussichtlichen Wegfalls von § 50a Abs. 7²²¹ nach wie vor erhebliche praktische Bedeutung. So unterliegen etwa auch die beschränkt steuerpflichtigen EU-Bürger, die die Kriterien des § 1 Abs. 3 EStG erfüllen, kraft ausdrücklicher Einbeziehung den Re-

²¹⁷ § 50 Abs. 5 Nr. 3 i. V. m. § 50a Abs. 4 Nrn. 1 und 2 EStG.

²¹⁸ Vgl. die *Schumacker*-Rechtsprechung (oben Fn. 1); s. oben S. 75 (unter III.1.a.(1)).

²¹⁹ Eine Diskriminierung durch den Mindeststeuersatz schied – sieht man von der Versagung des Grundfreibetrages ab – bis zum 31. 12. 1998 völlig aus, weil bis zu diesem Datum der normale Eingangssteuersatz mit 25,9 % ohnehin den Mindeststeuersatz von 25,0% überstieg (vgl. *G. Säß*, FR 1998, 1 (4)). Die beiden Sätze knüpfen zwar scheinbar an unterschiedliche Bemessungsgrundlagen an (§ 50 Abs. 3 Satz 2 an das „Einkommen“ i. S. v. § 2 Abs. 4; § 32a Abs. 1 dagegen an das „zu versteuernde Einkommen“ i. S. v. § 2 Abs. 5). Für beschränkt Steuerpflichtige (außerhalb von § 1a) besteht aber kein Unterschied zwischen Einkommen und zu versteuerndem Einkommen, da die in § 2 Abs. 5 genannten Vergünstigungen diesen Gebietsfremden ohnehin versagt bleiben (vgl. insbesondere § 50 Abs. 1 Satz 5).

²²⁰ Vgl. auch FG Hamburg, EFG 1997, 971 und *Schmidt/Heinicke* EStG (oben Fn. 182), § 50 Rdnr. 32; anders *G. Säß* FR 1998, 1 (4).

²²¹ Nach § 50a Abs. 7 i. d. F. des StEntG 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999 (BGBl. I 1999, 402) hat der Schuldner einer Vergütung für die Herstellung eines Werks im Inland für Rechnung des im Ausland ansässigen Gläubigers grundsätzlich einen Steuerabzug vorzunehmen. Diese Regelung ist auf immense Kritik gestoßen. Im Entwurf des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 ist vorgesehen, § 50a Abs. 7 EStG rückwirkend wieder zu streichen; bis dahin sieht die Finanzverwaltung von der Erhebung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG ab. Vgl. BMF Schreiben vom 11. 8. 1999, IV C 1 – S 2303–447/99, FR 1999, 972; und OFD Rostock, Vfg. vom 23. 8. 1999, S 2411 – 0/99 – St 24a, DStR 1999, 1489.

gelingen des § 50a EStG über das Steuerabzugsverfahren.²²² Auch hier hat der Wunsch nach einer Sicherung des Steueraufkommens dem Gesetzgeber die Hand geführt.²²³ Betroffen sind wiederum vor allem Künstler, Sportler und Journalisten. Der Steuerabzug könnte durch den Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung gedeckt sein.

(9) *Ausschluss nichtansässiger Anteilseigner vom KSt-Anrechnungsverfahren (§ 50 Abs. 5 Satz 2 EStG)*

In der Literatur ist umstritten, ob der Ausschluss nichtansässiger Anteilseigner vom KSt-Anrechnungs- bzw. -vergütungsverfahren (§ 50 Abs. 5 Satz 2 EStG) mit den Grundfreiheiten vereinbar ist.²²⁴

Hier drängt sich – für den Bereich der Unternehmensbesteuerung – zunächst ein Konflikt mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 EGV) als Diskriminierungsverbot auf. Dabei ist ein unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner (der sich die inländische Körperschaftsteuer unproblematisch anrechnen lassen kann) mit einem beschränkt einkommensteuerpflichtigen²²⁵ Anteilseigner zu vergleichen, der direkt oder über eine deutsche Betriebsstätte die Beteiligung an einer deutschen Körperschaft hält (und nicht in den Genuss der KSt-Anrechnung kommt; Diskriminierung der ersten Kategorie).

Wo der sachliche Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit dagegen nicht eröffnet ist (also insbesondere bei privaten Geldanlagen), kommt immer noch die Unvereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV) in Betracht. Hier lassen sich, wie *Schön* herausgearbeitet hat,²²⁶ die im *Avoir-fiscal-Urteil*²²⁷ entwickelten Grundsätze nur begrenzt verwerten: Eine Anrechnung sei dort nur deshalb geboten gewesen, weil der Steuerpflichtige eine Betriebsstätte im Quellenstaat gehabt habe und daher mit ansässigen Unternehmen gleichbehandelt werden müsse. Wenn er dagegen im Quellenstaat investiere, ohne dort eine Niederlassung zu haben, fehle es an einer mit ansässigen Investoren vergleichbaren Lage. Ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit sei dann zweifelhaft.

Das Problem grenzüberschreitender Anrechnung deutscher Körperschaftsteuer kann hier aber nicht abschließend behandelt werden. Denn es steht in engem Zusammenhang mit der Frage, ob die EU-Mitgliedstaaten kraft der Niederlas-

²²² § 1 Abs. 3 Satz 5 EStG.

²²³ Vgl. BT-Drs. 13/1558, S. 150.

²²⁴ Vgl. statt aller die Nachweise bei *W. Heinicke* (oben Fn. 172), S. 1338. – Die vorliegende Untersuchung beschränkt den Prüfungsmaßstab zwar auf die Grundfreiheiten; es sei aber darauf hingewiesen, dass auch eine Verletzung des Art. 294 EGV in Betracht kommt (vgl. den kurzen Hinweis in der *Daily-Mail*-Entscheidung, oben Fn. 29, Rdnr. 21).

²²⁵ Nb. An dieser Stelle wird ausschließlich die Besteuerung natürlicher Personen behandelt. Darin liegt der Unterschied zur *Saint-Gobain*-Konstellation (oben Fn. 46), in der es um die Besteuerung einer beschränkt steuerpflichtigen *Körperschaft* (einer französischen *société anonyme*) ging.

²²⁶ *W. Schön* (oben Fn. 23), S. 775.

²²⁷ EuGH, Urt. v. 28. 1. 1986 (oben Fn. 48).

sungsfreiheit oder der Kapitalverkehrsfreiheit verpflichtet sind, ausländische Körperschaftsteuer zur Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer des Anteilseigners zuzulassen. Diese Frage stellt sich primär im Rahmen der Besteuerung Ansässiger.²²⁸

(10) Unterscheidung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht als solche²²⁹

Die Dichotomie von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht für EU-Ausländer ist in der bisherigen Rechtsprechung des EuGH als solche unangetastet geblieben. Der EuGH hat ausdrücklich das „steuerliche Territorialitätsprinzip“ anerkannt.²³⁰

Andererseits hat der Gerichtshof stets darauf geachtet, dass die Versagung von solchen Vorteilen und Abzügen, die sich für unbeschränkt Steuerpflichtige aus dem objektiven Nettoprinzip ergeben, für beschränkt Steuerpflichtigen nie weitergeht, als es der Verzicht auf Besteuerung gebietet (Symmetriegedanke). Dies lässt sich besonders bei der Abziehbarkeit von Verlusten zeigen.²³¹ Der Symmetriegedanke versagt aber bezüglich der persönlichen Vorteile und Abzüge, die sich für unbeschränkt Steuerpflichtige aus dem sog. subjektiven Nettoprinzip ergeben. Denn diese Vorteile werden per definitionem unabhängig von bestimmten Einkünften gewährt. Es verwundert nicht, dass daher in diesem Bereich die größten Unsicherheiten entstehen.²³²

Jedenfalls ergibt sich aus den Grundfreiheiten eine Pflicht der Mitgliedstaaten, bestimmte nichtansässige EU-Bürger wie Ansässige zu behandeln. Dies wird allgemein als Quintessenz aus der Schumacker-Entscheidung angesehen.²³³

b) KStG

(1) Berücksichtigung der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei der inländischen Muttergesellschaft bei grenzüberschreitenden Konzernen (§ 14 KStG)

Nach einer jüngst geäußerten Ansicht von Säß²³⁴ folgt aus dem ICI-Urteil des EuGH,²³⁵ dass ausländische Verluste innerhalb eines Konzernverbundes wie inländische Verluste behandelt werden müssen. Daher sei die Regelung, wonach § 14 KStG nur für inländische Tochtergesellschaften (Organgesellschaften) gilt, insofern mit der Niederlassungsfreiheit unvereinbar, als es um Verluste (negative

²²⁸ Dazu unten S. 94 f. (unter IV.2.a.(9)).

²²⁹ Vgl. W. Schön (oben Fn. 203); J.-D. Kramer (oben Fn. 214).

²³⁰ Vgl. nur die Entscheidung Futura/Singer (oben Fn. 86), Rdnr. 22 („steuerliches Territorialitätsprinzip“). Dem EuGH folgt insoweit auch die Literatur; vgl. nur H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. (1998), Rdnr. 5.141.

²³¹ Vgl. die Entscheidung im Fall Futura/Singer (oben Fn. 86).

²³² Vgl. im einzelnen oben III.2.a.(1) (S. 80 ff.).

²³³ EuGH v. 14. 2. 1995 (oben Fn. 1).

²³⁴ G. Säß, Zur Berücksichtigung der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei der inländischen Muttergesellschaft in der EU. In: BB 1999, 447.

²³⁵ EuGH, Urt. v. 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, EWS 1998, 344 (m. Anm. G. Säß).

ausländische Einkünfte) geht. Die Niederlassungsfreiheit erfordere es, dass auch Verluste ausländischer Organgesellschaften dem deutschen Organträger nach § 14 KStG zuzurechnen seien – und zwar unabhängig davon, ob Deutschland Gewinne dieser ausländischen Organgesellschaften besteuern darf oder nicht. Deutschland bleibe es aber unbenommen, in späteren (Gewinn-)Jahren eine Nachversteuerung durchzuführen.

(2) Ermäßigter KSt-Satz (§ 27 KStG)

Nach dem derzeit geltenden Recht²³⁶ haben beschränkt steuerpflichtige Körperschaften keinen Anspruch auf eine KSt-Minderung bei Ausschüttungen aus versteuertem Eigenkapital. Unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften wird diese KSt-Minderung zur Herstellung der 30%igen Ausschüttungsbelastung dagegen nach §§ 27, 43 KStG gewährt. Damit finden auf unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige im wirtschaftlichen Ergebnis unterschiedlich hohe Steuersätze Anwendung. Nach der Entscheidung des EuGH in dem griechischen Fall der *Royal Bank of Scotland* könnte darin eine nicht zu rechtfertigende Diskriminierung der ersten Kategorie liegen.²³⁷ Diese Frage ist Gegenstand eines derzeit beim FG Köln anhängigen Verfahrens.²³⁸

(3) Auslegung des § 28 Abs. 7 KStG

In diesem Zusammenhang ist auch auf fortbestehende Zweifel an der Vereinbarkeit der Handhabung des § 28 Abs. 7 KStG durch die Finanzverwaltung mit den Grundfreiheiten (insbesondere mit der Kapitalverkehrsfreiheit) hinzuweisen.²³⁹

c) GewStG

Auch das Gewerbesteuerrecht enthält Vorschriften, die den Anforderungen der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EGV) nicht entsprechen. Neben dem Problem der stillen Beteiligung eines beschränkt Steuerpflichtigen an einem inländischen Unternehmen²⁴⁰ sind insbesondere die Hinzurechnungsvorschriften zu nennen. Sie belasten Gebietsfremde aber i. d. R. nur mittelbar²⁴¹ und sind daher erst bei der Untersuchung der Besteuerung Ansässiger zu behandeln.²⁴²

²³⁶ Vgl. den Wortlaut des § 27 Abs. 1 KStG.

²³⁷ Urt. v. 29. 4. 1999 (oben Fn. 167); vgl. auch den Schlussantrag vom 19. 11. 1998, Rs. C-311/97 – *Royal Bank of Scotland* = IStR 1998, 760 m. Anm. A. Rainer (ebd., S. 765).

²³⁸ FG Köln, Az. 13 K 977/97 – CLT-UFA S.A.

²³⁹ Vgl. im einzelnen oben S. 79 (unter III.1.b.(4).), insbes. Fn. 192.

²⁴⁰ Hierzu vgl. W. Schön (oben Fn. 23), S. 777.

²⁴¹ Als Abnehmer einer Ware oder Dienstleistung, die ein im Inland ansässiger Steuerpflichtiger zu einem Preis erbringt, der regelmäßig höher ist als der für Leistungen innerhalb Deutschlands geforderte.

²⁴² Vgl. unten S. 97 (unter IV.2.c.).

d) Deutsche DBA

Eine unbedingt zu erwähnende, an dieser Stelle aber nicht zu vertiefende Frage ist schließlich die unilaterale Ausdehnung abkommensrechtlicher Vergünstigungen, in deren Genuss nach dem persönlichen Anwendungsbereich der deutschen DBA an sich nur Ansässige kommen, auf gebietsfremde Unionsbürger bzw. Gesellschaften. Durch den Fall *Saint-Gobain*²⁴³ und durch neuere Literatur zum Streit um die Möglichkeit der Meistbegünstigung²⁴⁴ ist neue Bewegung in die theoretische Behandlung dieser Problematik gekommen. Praktisch relevant werden diese Fragen aber bei der dem Fall *Saint-Gobain* zugrundeliegenden Konstellation²⁴⁵ nicht mehr.

IV. Deutschland als Wohnsitzstaat

Zu fragen ist schließlich, ob und inwieweit das deutsche Ertragsteuerrecht auch dort den europarechtlichen Vorgaben genügt, wo Deutschland im konkreten Fall *Wohnsitzstaat* ist. Mit anderen Worten: Gibt es Regelungen im deutschen Steuerrecht, die den Ansässigen (unbeschränkt Steuerpflichtigen) die Ausübung der Grundfreiheiten unzulässig erschweren? Diese Frage ist bisher in der Literatur kaum ausführlich behandelt worden, verdient aber Beachtung. Maßstäbe hierzu liefern die Grundfreiheiten in ihrer Ausprägung als Verbote der Diskriminierung Ansässiger (Diskriminierungen der zweiten²⁴⁶ und dritten²⁴⁷ Kategorie) und der unterschiedslosen Beschränkung.²⁴⁸

1. Bisherige Veränderungen in Gesetzgebung und Rechtsprechung

§ 10 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG (Sonderausgabenabzug):

Soweit ersichtlich, hat sich die innerstaatliche Rechtslage für ansässige Steuerpflichtige bislang unter dem Einfluss der Grundfreiheiten nur in einem einzigen Punkt geändert: Nach Ergehen des *Bachmann*-Urteils²⁴⁹ ist es zu einer Korrektur des EStG im Bereich des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen (als Sonderausgaben) gekommen. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG n. F. sind auch solche Versicherungsbeiträge als Vorsorgeaufwendungen abziehbar, die an EU-ausländische Versicherer fließen.

²⁴³ EuGH, Urt. v. 21. 9. 1999 (oben Fn. 46).

²⁴⁴ Vgl. hierzu die Nachweise oben Fn. 36.

²⁴⁵ Die deutsche Betriebsstätte einer französischen Körperschaft bezieht Dividenden aus Tochter- und Enkelgesellschaften in Deutschland, im EU-Ausland und in Drittstaaten.

²⁴⁶ Oben S. 51 ff. (unter II.2.b).

²⁴⁷ Oben S. 53 ff. (unter II.2.c).

²⁴⁸ Oben S. 55 ff. (unter II.2.d).

²⁴⁹ EuGH, Urt. v. 28. 1. 1992 (oben Fn. 24).

2. Handlungsbedarf und offene Fragen

Ungleich größer ist auch hier die Zahl der offenen Fragen und ungelösten Probleme:

a) EStG

(1) Welteinkommensprinzip bei unbeschränkter Steuerpflicht

Die augenfälligste Diskriminierung Ansässiger gegenüber Gebietsfremden ist die Steuerbarkeit (EU-)ausländischer Einkünfte (Einkünfte aus Tätigkeiten oder Kapitalanlagen im EU-Ausland) in Deutschland. Sie folgt aus der Grundentscheidung des Gesetzgebers für das Welteinkommensprinzip. Ansässige müssen auch EU-ausländische Einkünfte in Deutschland versteuern; die gebietsfremden Vergleichspartner unterliegen dagegen nur mit ihren inländischen Einkünften der deutschen Besteuerung. Weil die Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote dem Grunde nach auch auf Ansässige anwendbar sind,²⁵⁰ bedarf das Welteinkommensprinzip im Hinblick auf Einkünfte aus Quellen in anderen EU-Mitgliedstaaten der gemeinschaftsrechtlichen Rechtfertigung.²⁵¹

Diese Rechtfertigung dürfte aber gegenwärtig noch gelingen. Auch der EuGH hat bislang nicht erkennen lassen, dass das Nebeneinander von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht im Ergebnis gegen Grundfreiheiten verstoßen könnte. Entsprechend dem hier vertretenen Verständnis der Rechtfertigung tatbestandlicher Diskriminierungen kommt als Ausgangspunkt der Rechtfertigung das primär ordnungspolitische Argument stellvertretender Besteuerung zur Vermeidung der Steuerflucht durch (Wohn-)Sitzverlegung in Betracht.²⁵² Die unbeschränkte Steuerpflicht ist also dem Grunde nach gerechtfertigt, wenn und soweit sie der Herstellung gleicher Besteuerung in- und ausländischer Einkünfte dient. Der Wohnsitzstaat muss also seine Besteuerung ausländischer Einkünfte zurücknehmen, soweit der Quellenstaat seinerseits von seinem („besseren“) Besteuerungsrecht Gebrauch macht.

Dieser Rechtfertigungsgrund hat zwar für sich genommen kein überragend hohes Gewicht. Solange eine gemeinschaftsrechtliche Harmonisierung aussteht, wird er aber durch weitere Erwägungen (denen für sich allein keine rechtfertigende Wirkung zukommt),²⁵³ erheblich verstärkt. So hat schon der Umstand, dass sich das Welteinkommensprinzip rein faktisch sehr tief in alle nationalen

²⁵⁰ Vgl. oben S. 52 (unter II.2.b.(1)).

²⁵¹ Dies gilt verstärkt dort, wo der Kreis inländischer Einkünfte Nichtansässiger nicht konsistent (gleichmäßig) zugeschnitten ist, sondern aus Lenkungsgründen partiell besonders eng gefasst wurde, wie etwa bei der Besteuerung von aus Deutschland gezahlten Zinsen; vgl. hierzu noch unten S. 94 (unter IV.2.a.(8)).

²⁵² Treffend wird für diese Rechtfertigung der Welteinkommensbesteuerung in der Literatur die Bezeichnung „Ersetzungsprinzip“ verwendet. Vgl. insbes. G. Morgenthaler, Beschränkte Steuerpflicht und Gleichheitssatz – zur verfassungsrechtlichen Beurteilung des Falles *Werner*, in: IStR 1993, 258 (261).

²⁵³ Vgl. oben S. 65 ff. (unter II.2.e.(4)(a)).

Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten, in das sekundäre Gemeinschaftsrecht²⁵⁴ und damit auch in das gemeineuropäische Rechtsbewusstsein eingegraben hat, stabilisierende Bedeutung.²⁵⁵ Vor allem aber steht einer Verwerfung der Dichotomie von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht die fortbestehende Souveränität der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern entgegen. Eine so grundlegende Entscheidung wie die zwischen Territorialitäts- und Welteinkommensprinzip kann gemeinschaftsrechtlich nur durch Normsetzung, nicht durch Rechtsprechung getroffen werden. Eine richterliche Lösung ließe die Harmonisierungsvorschriften der Art. 94 ff. EGV, insbesondere auch den Art. 95 Abs. 2, gänzlich leerlaufen; die im EGV angelegte Balance zwischen rechtsetzender und rechtsprechender Gewalt wäre zerstört. Jedenfalls in dem hier betroffenen Kernbereich mitgliedstaatlicher Rechtsetzungshoheit ist der EuGH daher – wie er selbst erkannt hat²⁵⁶ – nicht zur Vorwegnahme der Harmonisierung befugt. Natürlich stünde es dem nationalen Gesetzgeber frei, schon heute die grenzüberschreitend tätigen Unionsbürger – unabhängig davon, ob sie in Deutschland oder einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind – einem einheitlichen Regime im Hinblick auf ihre inländischen Einkünfte zu unterwerfen.

(2) Kreis der steuerpflichtigen Einkünfte

Einzelne Tatbestände aus dem Katalog steuerfreier Einkünfte (§ 3 EStG) knüpfen zwingend daran an, dass die Einkünfte aus inländischen Kassen bezogen wurden. Dies gilt etwa für die Steuerfreiheit des Arbeitslosengeldes (§ 3 Nr. 2 EStG),²⁵⁷ aber auch für alle anderen Arten von Leistungen der Sozialversicherungsträger,²⁵⁸ des Staates oder anderer öffentlicher Kassen.²⁵⁹ In allen diesen Fällen gibt es keine parallele Steuerbefreiung für Zahlungen ausländischer Kassen.

Einschlägige Grundfreiheit ist entweder die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 EGV) oder die allgemeine Freizügigkeit der Unionsbürger (Art. 18 EGV). Dabei kommt die Anwendung der Arbeitnehmerfreizügigkeit u.U. auch auf Rentner in Betracht, denn ihre frühere Entscheidung, im Wegzugsstaat zu arbeiten, wird oftmals von der Erwartung geprägt worden sein, eine spätere Rente auch im Staat des Altersruhesitzes zu den Bedingungen (d.h. steuerfrei) beziehen zu können, die auch für die dort von jeher Ansässigen gelten.

Tatbestandlich liegt keine Diskriminierung gebietsfremder gegenüber gebietsansässigen Steuerpflichtigen vor (die als Diskriminierung der ersten Kategorie an

²⁵⁴ Vgl. de lege lata die Regelungen der Mutter-Tochter-Richtlinie; ebenso de lege ferenda die Entwürfe einer Richtlinie zur Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren in verbundenen Unternehmen und von Sparzinsen bei natürlichen Personen.

²⁵⁵ Vgl. oben S. 68 (unter II.2.e.(4)(c)).

²⁵⁶ EuGH, Urt. v. 29. 7. 1988 (oben Fn. 25) – *Daily Mail*.

²⁵⁷ Hierzu vgl. BFH v. 22. 1. 1997, I R 152/94, BFHE 182, 527 = BStBl. II 1997, 358 = DStR 1997, 652; und dazu die Anmerkungen von F. Wassermeyer, DB 1998, 28 und IStR 1997, 303; sowie von -sch, DStR 1997, 654.

²⁵⁸ Vgl. § 3 Nrn. 1 a, 1 b, 1 c, 2, 2 a, 14 EStG.

²⁵⁹ Vgl. § 3 Nr. 1 d, 2, 2 a, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 11, 12, 13, 19, 20, 21, 22, 23, 24 EStG u. v. a.m.

anderer Stelle²⁶⁰ zu behandeln gewesen wäre), da es sich Zahlungen ausländischer Kassen an Gebietsfremde wohl nie inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG wären. In Betracht kommt aber eine Diskriminierung der dritten Kategorie, wenn man einem aus dem EU-Ausland zugewanderten Steuerpflichtigen (der regelmäßig die Staatsbürgerschaft eines anderen Mitgliedstaates hat) einen schon immer in Deutschland ansässigen Vergleichspartner gegenüberstellt. Derjenige, der – als EU-Zuwanderer – von den Grundfreiheiten Gebrauch gemacht hat und nun – etwa aufgrund eines Sozialversicherungsabkommens – Bezüge aus EU-ausländischen öffentlichen Kassen bezieht, wird gegenüber dem Deutschen, der steuerfreie Bezüge aus inländischen Kassen bezieht, benachteiligt. Soweit es sich um steuerbare Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG handelt, liegt ein Fall der (verdeckten) Diskriminierung von EU-Ausländern gegenüber Deutschen vor. Möglicherweise lässt er sich aber durch das überkommene Kassenstaatsprinzip rechtfertigen.²⁶¹

(3) Besonderheiten bei Kindergeld/-freibetrag

Nach § 32 Abs. 4 EStG können Steuerpflichtige auch für volljährige Kinder unter bestimmten Bedingungen noch kindergeld- bzw. kinderfreibetragsberechtigt sein. Voraussetzung ist in jedem Falle, dass die eigenen Einkünfte des Kindes nicht mehr als DM 13 020 p. a. betragen (§ 32 Abs. 4 Satz 2 i. V. m. § 63 Abs. 1 Satz 2 EStG). Außer Ansatz bleiben dabei allerdings Bezüge, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind, und Einkünfte, die für diese Zwecke verwendet werden. Die Verwaltungspraxis hierzu weist eine bemerkenswerte Besonderheit auf, die mit den Grundfreiheiten nur schwer vereinbar sein dürfte: Sie erkennt für Bezüge und Einkünfte im Zusammenhang mit einem Auslandsstudium die einkunftsmindernde Wirkung an, während Studiengebühren, die für den Besuch inländischer Schulen gezahlt werden, nicht von den eigenen Einkünften sollen abgezogen werden dürfen.²⁶² Es ist schon fraglich, ob diese Praxis nach den klassischen Regeln als vertretbare Auslegung des EStG anzusehen ist.²⁶³ Jedenfalls unter dem Einfluss der europarechtskonformen Auslegung müsste die Rechtsprechung dies aber verneinen. Denn auch die schulische Freizügigkeit ist durch den EGV geschützt.²⁶⁴ Eine Rechtfertigung für die dadurch gegebene Diskriminierung der dritten Kategorie ist nicht zu erkennen.

²⁶⁰ Oben S. 80 ff. (unter III.2.a).

²⁶¹ Eine gewisse Anerkennung des Kassenstaatsprinzips auch bei der Auslegung der Grundfreiheiten lässt der EuGH aber in der *Gilly*-Entscheidung (oben Fn. 29, insbes. Rdnrn. 31 und 53) erkennen.

²⁶² Vgl. Bundesamt für Finanzen, Dienstanweisung zur Durchführung des steuerlichen Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes (DA-FamEStG), BStBl. I 1996, 758 Nr. 14.

²⁶³ Vgl. das noch anhängige Verfahren vor dem BFH, Az. VI R. 62/97, und den in diesem Verfahren ergangenen Beitrittsbeschluss vom 20. 2. 1998, BFH/NV 1998, 849 = HFR 1998, 553.

²⁶⁴ Vgl. hierzu auch die Ausführungen zum Sonderausgabenabzug bei Schulgeld (unten (5)).

(4) Finaler Entnahmebegriff/§ 6 Abs. 5 EStG

Nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG²⁶⁵ ist bei der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Damit ist die Verlagerung von Wirtschaftsgütern aus einem inländischen Betriebsvermögen in ein anderes (bei Personenidentität) steuerfrei.

Nach der Vorstellung des historischen Gesetzgebers, die sich auf die Rechtsprechung des BFH stützen kann, sollen demgegenüber die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 EStG nicht erfüllt sein, wenn das Wirtschaftsgut in eine *ausländische* Betriebsstätte des Steuerpflichtigen überführt wird.²⁶⁶ Denn wegen der alleinigen Besteuerungszuständigkeit des Betriebsstättenstaates kraft Abkommensrechts sei eine Besteuerung der stillen Reserven in Deutschland nicht mehr gewährleistet. Im neuen Betriebsstättenerrlass wird diese Regelung zwar „aus Billigkeit“ einer erheblich eingeschränkten Auslegung unterzogen.²⁶⁷ Diese restriktive Auslegung ist notwendig, aber nicht hinreichend. Insbesondere im Falle einer Weiterverlagerung der Wirtschaftsgüter in eine Betriebsstätte in einem dritten EU-Staat kommt es nach wie vor zur Besteuerung der stillen Reserven in Deutschland. Die darin liegende Diskriminierung der dritten Kategorie könnte gegen die Niederlassungsfreiheit, eventuell aber auch gegen die Warenverkehrsfreiheit verstoßen.²⁶⁸

(5) Sonderausgabenabzug für Schulgeld bei ausländischen Schulen

In verschiedenen Konstellationen ist der Sonderausgabenabzug heute noch auf Zahlungen an inländische Empfänger beschränkt. Eine besonders problematische Regelung ist die Beschränkung des Sonderausgabenabzugs für Schulgeld auf inländische Schulen (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG).²⁶⁹ Als Prüfungsmaßstab kommt hier jedenfalls der Auffangtatbestand des Art. 18 EGV in Betracht. Daneben ist aber auch an die passive Dienstleistungsfreiheit (Art. 49f. EGV) zu denken.²⁷⁰ Ihre Anwendbarkeit hängt davon ab, ob der Schulbesuch – was bei Schulgeld immerhin naheliegt – als eine wirtschaftliche Betätigung im Sinne der

²⁶⁵ I. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999, BGBl. I 1999, 402.

²⁶⁶ Vgl. M. Pfaar, Keine Besteuerung bei Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten, in: IStR 2000, 42 (43, insbes. Fn. 2). Zur Rspr. vgl. BFH vom 16. 7. 1969 – I 266/76, BStBl. II 1970, 175; vom 30. 5. 1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760.

²⁶⁷ BMF, Schreiben v. 24. 12. 1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.6.1.

²⁶⁸ Zu Einzelheiten vgl. ausführlich *IFSt/Hahn* (oben Fn. 1), S. 14 ff., 82 ff.

²⁶⁹ Diese Regelung halten z.B. W. Meilicke/D. Weyde (DStZ 1996, 97) für europarechtswidrig. Die Gegenansicht hat der BFH vertreten (Urt. v. 11. 6. 1997, X R 74/95, BStBl. II 1997, 617 = BFHE 183, 436). Er damit das Urteil des FG Rheinland-Pfalz v. 17. 3. 1995, 3 K 1046/94 (EFG 1995, 747) gehalten.

²⁷⁰ W. Meilicke/D. Weyde a.a.O. sowie ausführlich (wenn auch im Ergebnis ablehnend) BFH v. 23. 7. 1997, X R 135/96 (nicht amtlich veröff.) m.w.N.

Marktfreiheiten anzusehen ist. In jedem Fall ist aber *eine* Grundfreiheit tatbestandlich verletzt.

Diese Verletzung lässt sich kaum rechtfertigen. Die Kohärenz der innerstaatlichen Rechtsordnung gebietet die Beschränkung des Sonderausgabenabzugs auf Zahlungen an inländische Schulen jedenfalls nicht, und nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kann sich der deutsche Gesetzgeber auch nicht auf Art. 7 Abs. 4 GG berufen.²⁷¹

(6) Sonderausgabenabzug für Haushaltshilfen

Vergütungen an Hausbeschäftigte dürfen nur dann als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn für die Haushaltshilfe inländische Sozialversicherungsabgaben gezahlt werden.²⁷² Da aber auch im Ausland lebende Haushaltshilfen dann, wenn sie ihre Arbeit verrichten, in Deutschland Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten haben, kommt eine Verletzung der Grundfreiheiten (hier vor allem: der passiven Dienstleistungsfreiheit) nur im Hinblick auf solche Tätigkeiten in Betracht, die in einem im Ausland belegenen Haushalt eines unbeschränkt Steuerpflichtigen ausgeführt werden. Dazu gehören zum einen die Wohnungen deutscher Diplomaten (§ 1 Abs. 2 EStG) im Ausland,²⁷³ zum anderen auch die ausländischen (Ferien-)Wohnungen doppelt ansässiger Steuerpflichtiger. Insofern liegt aber tatbestandlich ein Verstoß gegen das Verbot der Diskriminierung grenzüberschreitend tätiger Ansässiger gegenüber rein innerstaatlich tätigen Ansässigen vor (Diskriminierung der dritten Kategorie).

Ob eine Rechtfertigung gelingt, ist sehr fraglich. Die Verknüpfung des Sonderausgabenabzugs mit der Zahlung inländischer Rentenbeiträge ist arbeitsmarktpolitisch motiviert;²⁷⁴ das Verlangen nach Schaffung inländischer auf Kosten EU-ausländischer Arbeitsplätze ist aber gerade kein gemeinschaftsrechtlich anerkannter Rechtfertigungsgrund. Auch die Kohärenz des innerstaatlichen Steuer- oder Sozialversicherungsrechts gebietet eine derartige Versagung des Sonderausgabenabzugs nicht.²⁷⁵

(7) § 16 Abs. 3 EStG

Ähnlich wie der finale Entnahmebegriff bei § 6 Abs. 5 EStG²⁷⁶ ist auch die Fiktion der Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG bei Verlagerung eines Ge-

²⁷¹ In der Literatur wird auch die Ansicht vertreten, Art. 7 Abs. 4 GG sei deshalb nicht einschlägig, weil die Bundesrepublik den mit einer einseitig inländische Schulen privilegierende Auslegung dieser Norm liegenden Beihilfecharakter nicht von der EG-Kommission auf seine Vereinbarkeit mit den Art. 87 ff. hin habe überprüfen lassen (so *W. Meilicke/D. Weyde*, oben Fn. 269). Dies ist aber allenfalls eine Hilferwägung.

²⁷² § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG; vgl. hierzu auch *W. Heinicke* (oben Fn. 172), S. 1338.

²⁷³ Vgl. *Schmidt/Heinicke* (oben Fn. 182) § 10 Rdnr. 152.

²⁷⁴ Vgl. BT-Drs. 11/4688, S. 10 und 12.

²⁷⁵ Kritisch auch *Schmidt/Heinicke* (oben Fn. 182) § 10 Rdnr. 152, der auf die Parallelen zum Fall *Svensson und Gustavsson* hinweist (vgl. EuGH, Urt. v. 14. 11. 1995, oben Fn. 71).

²⁷⁶ Vgl. oben S. 92 (unter IV.2.a.(4)).

werbebetriebes ins Ausland zu beurteilen.²⁷⁷ Auch hier kommt es nach der gegenwärtigen Praxis zu einer Steuerentstrickung, wenn Deutschland kraft eines DBA mit dem Zuzugsstaat zur Freistellung der dort steuerbaren Unternehmensgewinne verpflichtet ist; der Steuerpflichtigen muss die in den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens enthaltenen stillen Reserven aufdecken und versteuern. Bei einer rein innerstaatlichen Verlagerung treten diese Rechtsfolgen nicht ein. Daher liegt tatbestandlich eine Diskriminierung der dritten Kategorie (Benachteiligung wegziehender Ansässiger gegenüber rein innerstaatlich tätigen Ansässigen) vor.

(8) Steuerbarkeit von Zinsen aus deutschen Quellen

Inländer müssen Zinsen unabhängig von ihrer Herkunft in Deutschland versteuern.²⁷⁸ Demgegenüber unterliegen Gebietsfremde selbst dann nicht der deutschen Besteuerung, wenn sie Zinsen aus einer Kapitalanlage beziehen, die zwar nach allen denkbaren Kriterien (Sitz des Schuldners und der Zahlstelle; Ort des Vertragsschlusses; Erfüllungsort; Ort, an dem das Empfängerkonto geführt wird; Währung etc.) an sich eine Qualifizierung als „inländisch“ ermöglichen würden,²⁷⁹ die aber nicht durch inländische Grundpfandrechte gesichert ist. Durch den Zuschnitt des § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG werden Gebietsfremde – wohl allein aus Lenkungsgründen – hier gegenüber Ansässigen tatbestandlich privilegiert.²⁸⁰ Zwar ist mangels sachlichen Auslandsbezuges der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten dann nicht eröffnet, wenn ein ansässiger Steuerpflichtiger unmittelbar Zinsen aus inländischen Bankguthaben bezieht. Anders ist es aber bei Zwischenschaltung einer ausländischen Betriebsstätte. Lässt man abkommensrechtliche Regelungen außer Betracht, liegt in diesem Fall tatbestandlich eine (umgekehrte) Diskriminierung vor; die Rechtfertigung dürfte kaum gelingen.²⁸¹

²⁷⁷ Vgl. *IFSt/Hahn* (oben Fn. 1), S. 16 f., 82 ff.; *Schmidt/Wacker* (oben Fn. 182) § 16 Rdnr. 175.

²⁷⁸ Allenfalls für ausländische Zinsen i. S. v. §§ 34 c, 34 d EStG gewährt Deutschland die Anrechnung ausländischer Steuern; darauf kommt es hier aber nicht an.

²⁷⁹ Vgl. auch § 34 d Nr. 6 EStG: Wenn Gebietsansässige Geld bei einer Bank mit Sitz im Ausland angelegt haben, handelt es sich stets um ausländische Einkünfte. Dies gilt sogar dann, wenn das Darlehen durch inländischen Grundbesitz gesichert ist. Deutschland gewährt also dem Quellenstaat die primäre Besteuerungszuständigkeit, ohne sie im umgekehrten für sich selbst in Anspruch zu nehmen. Hier zeigt sich eine auffällige Asymmetrie zwischen § 49 EStG einerseits und § 34 d EStG andererseits. Der weite Bogen, den der Gesetzgeber hier und an anderer Stelle (vgl. nur § 30 a AO) um die Besteuerung von Zinseinkünften macht, ist wegen des Gebots lückenloser Einkünfterfassung (Art. 3 Abs. 1 GG) schon nach innerstaatlichem Verfassungsrecht sehr problematisch (vgl. BVerfGE 84, 239). Die Berufung auf den gemeinschaftsrechtlichen Rechtfertigungsgrund der Kohärenz dürfte hier jedenfalls misslingen.

²⁸⁰ Hierzu s. bereits oben S. 89 (unter IV.2.a(1)).

²⁸¹ Insbesondere kommt es nach hier vertretener Auffassung (vgl. oben S. 50, unter II.2.a.(2); oben S. 63 f., unter II.2.e.(1)(e)) nicht auf die Besteuerung im anderen Staat an. – Sehr fraglich ist hier allerdings, welche Rechtsfolge sich aus diesem Verstoß ergibt. Zwar führt der Verstoß gegen subjektive Ansprüche auf Gleichbehandlung im konkreten Einzelfall stets zur

(9) Ausschluss von Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer

Schließlich ist nochmals das oben schon angesprochene Problem der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer aufzugreifen. Deutschland rechnet nur deutsche Körperschaftsteuer an. Möglicherweise ergibt sich aber aus der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) oder der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 ff. EGV) eine Verpflichtung, auch ausländische Körperschaftsteuer zur Anrechnung auf die inländische Einkommensteuer des Anteilseigners zuzulassen. Materiellrechtlich ist dies – unter bestimmten engen Kautelen²⁸² – in der Literatur bereits *de lege lata* bejaht worden;²⁸³ die Kommission hat ein entsprechendes Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik allerdings wieder eingestellt.

Eine Anrechnung fremder Körperschaftsteuer zugunsten Ansässiger wird aber nur erforderlich, wenn man eine Pflicht des jeweils anderen Mitgliedstaates zur Anrechnung eigener KSt zugunsten Gebietsfremder²⁸⁴ verneint – denn andernfalls wäre die Diskriminierung bereits durch diesen anderen Staat (den Quellenstaat) beseitigt. Die beiden Wege stehen also in einem Alternativverhältnis zueinander. Welcher dieser beiden Wege ist nun vorzugswürdig?

De lege lata könnte man nur dann einen von beiden als Königsweg ansehen, wenn nachzuweisen wäre, dass den Grundfreiheiten entweder das Gebot der Kapitalimportneutralität (dann Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer im Quellenstaat auch zugunsten Gebietsfremder) oder das Gebot der Kapitalexportneutralität (dann Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer im Heimatstaat zugunsten der dort Ansässigen) beizumessen ist.

Geht man demgegenüber davon aus, dass die Grundfreiheiten keinen dieser beiden Grundsätze zwingend vorschreiben, dass sie aber immerhin verlangen, dass *entweder* Kapitalimportneutralität *oder* Kapitalexportneutralität hergestellt wird,²⁸⁵ gelten die oben zum belastenden Zusammenwirken zweier Rechtsordnungen dargelegten Grundsätze.²⁸⁶ Die Rechtsprechung kann und darf diesen

Besserstellung der Benachteiligten, da die Stellung der Nicht-Benachteiligten mangels gemeinschaftsrechtlicher Harmonisierung das einzige verfügbare Bezugssystem ist (vgl. das Urteil des EuGH im Fall *Terhoeve*, oben Fn. 29, Rdnr. 57 m. w. N.). Davon ist aber die dem Gesetzgeber in objektiv-rechtlicher Hinsicht aufgegebene Pflicht zur Beseitigung der Ungleichbehandlung *für künftige Fälle* zu unterscheiden. Diese Pflicht kann der Gesetzgeber auch durch die Schlechterstellung der bislang Privilegierten erfüllen. Gerade im vorliegenden Fall dürfte der Gesetzgeber schon aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht auf die Besteuerung Ansässiger verzichten. Daher *muss* der Gleichheitsverstoß hier m.E. sogar durch Ausdehnung der Steuerbarkeit der Zinseinkünfte auf gebietsfremde Empfänger beseitigt werden.

²⁸² Insbesondere unter der Bedingung, dass der Quellenstaat auch seinen Ansässigen eine KSt-Anrechnung gewährt, dass es sich also im Quellenstaat nicht um ein klassisches System der Doppelbelastung handelt.

²⁸³ *W. Schön* (oben Fn. 23), S. 776, der allerdings – letztlich aus Gründen der Gewaltenteilung – dem EuGH die Kompetenz abspricht, entsprechend zu erkennen.

²⁸⁴ Hierzu vgl. vorstehend S. 85 (unter III.2.a.(9)).

²⁸⁵ So wohl *W. Schön* (oben Fn. 23), S. 762.

²⁸⁶ Vgl. oben S. 57 ff. (unter II.2.d.(3)).

gordischen Knoten nicht trennen. Auch ein materiellrechtliches Wahlrecht des Steuerpflichtigen zugunsten von einem der beiden Wege kommt ebenso wenig in Betracht²⁸⁷ wie eine Zufallsentscheidung auf der Basis des Prioritätsprinzips.²⁸⁸ Vielmehr muss es entweder zur Harmonisierung oder zu einer – ggf. von den zuständigen Gemeinschaftsorganen forcierten – Verhandlungslösung zwischen den beiden beteiligten Mitgliedstaaten kommen.²⁸⁹

b) KStG: Nichtabziehbarkeit der Zinsen für übermäßiges Fremdkapital

Nach § 8a KStG mindern Zinszahlungen inländischer Körperschaften an deren nichtansässige Anteilseigner²⁹⁰ nicht den Gewinn der inländischen Körperschaft, wenn es sich um Zinsen auf sog. übermäßiges Fremdkapital handelt. Darin liegt technisch gesehen keine Ungleichbehandlung *der Gesellschafter*, denn Normadressat ist allein die inländische Körperschaft. Bei dieser Körperschaft kommt es aber zu einer Ungleichbehandlung verschiedener Zinszahlungen. Man ist daher geneigt, hierin nur eine Beschränkung der grenzüberschreitenden Fremdfinanzierung einer gebietsansässigen Körperschaft zu sehen, aber keine persönliche Diskriminierung der gebietsfremden Anteilseigner.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH steht das aber der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten (hier insbesondere der Kapitalverkehrsfreiheit, aber auch von Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit)²⁹¹ nicht entgegen. Die inländische Körperschaft ist befugt (gewissermaßen im Wege einer europarechtlichen Drittschadensliquidation), sich auf eine Ungleichbehandlung ausländischer gegenüber den inländischen Anteilseignern zu berufen.

Geht man daher tatbestandlich von einer Ungleichbehandlung aus, stellt sich sodann die Frage der Rechtfertigung. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll die Versagung des Betriebsausgabenabzugs die Unterkapitalisierung verhindern. Unterkapitalisierung ist regelmäßig ausschließlich oder nahezu ausschließlich steuerlich motiviert. Damit lässt sich die Regelung des § 8a KStG als Missbrauchsbekämpfungstatbestand ansehen; damit steht ein tauglicher Rechtfertigungsgrund zur Verfügung.

Ob auch die Verhältnismäßigkeit gewahrt ist, hängt im Fall des § 8a KStG insbesondere davon ab, ob aus Sicht des Gemeinschaftsrechts der im Gesetzge-

²⁸⁷ So auch *W. Schön* (oben Fn. 23), S. 762.

²⁸⁸ Maßgeblich wäre danach, wo ein Betroffener als erstes Rechtsmittel einlegt und die Sache vor den EuGH zu bringen vermag – eine wenig überzeugende Lösung.

²⁸⁹ Vgl. zum ganzen auch *W. Schön* a. a. O., S. 774–776.

²⁹⁰ Das Gesetz knüpft nicht ausdrücklich an die Nichtansässigkeit der Empfänger an, sondern an deren fehlende Berechtigung zur KSt-Anrechnung (§ 8a Abs. 1 Satz 1 KStG); damit werden aber wegen § 50 Abs. 5 Satz 2 faktisch fast ausschließlich nichtansässige Gesellschafter getroffen (vgl. im übrigen den Katalog des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 EStG).

²⁹¹ *G. Saß*, Zur Rechtsprechung des EuGH und einigen Folgerungen für das deutsche Steuerrecht. In: FR 1998, 1 ff.

ber in concreto zu erreichende Zweck zu billigen ist. Dies ist aber sehr zweifelhaft.²⁹² Denn § 8a will verhindern, dass sich nichtansässige Gesellschafter inländischer Körperschaften quasi „durch die Hintertür“ in den Genuss der KSt-Anrechnung oder -gutschrift bringen, die ihnen an sich nach § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG versagt ist. Falls man die Zweifel an der Vereinbarkeit von § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG mit der Kapitalverkehrsfreiheit teilt,²⁹³ so wird man die Umgehung nicht verwerflich und damit auch nicht verhinderungswürdig finden können; und damit wäre dann das konkrete Anliegen des § 8a KStG kein hinreichender Rechtfertigungsgrund für die tatbestandliche Ungleichbehandlung. Mithin verstieße § 8a KStG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.²⁹⁴

c) Gewerbesteuerliche Hinzurechnungsvorschriften bei Miete und Leasing

Aus dem Bereich der Gewerbesteuer sind die Hinzurechnungsvorschriften (§§ 8 Nr. 7 und 12 Abs. 2 Nr. 2 GewStG) zu nennen. Bereits seit der *Bachmann*-Entscheidung²⁹⁵ stand fest, dass das fiskalische Motiv, die Gewerbesteuer wenigstens einmal im Inland zu vereinnahmen, grundsätzlich gegenüber den Belangen der Dienstleistungsfreiheit zurücktreten muss. Auch eine Rechtfertigung mit dem Argument der Kohärenz der innerstaatlichen Steuerrechtsordnung scheint auszuschneiden.²⁹⁶ Daher wurden diese Vorschriften schon lange allgemein als Verletzung der Dienstleistungsfreiheit angesehen.²⁹⁷ Der EuGH hat diese Bedenken nun in der *Eurowings*-Entscheidung bestätigt.²⁹⁸

d) AStG

Auch einzelne Vorschriften des AStG, die die Besteuerung von (zunächst) Gebietsansässigen betreffen, könnten sich als mit den Grundfreiheiten unvereinbar erweisen. Insoweit sind zunächst – kursorisch – die Regelungen der §§ 7 ff. AStG²⁹⁹ und der §§ 16, 17 AStG³⁰⁰ zu nennen, auf die hier aber nicht näher eingegangen werden soll.

²⁹² Vgl. *Saß* a. a. O., S. 6; *ders.* DStJG Bd. 19 (1995), S. 31; *ders.*, FS Debatin, S. 381.

²⁹³ Vgl. oben S. 85 (unter III.2.a.(9)).

²⁹⁴ Vgl. hierzu außerdem *B. Janssen*, IStR 98, 11 und 43; *A. Rädler*, Einheitlicher europäischer Kapitalmarkt und Besteuerung, in: FS Beusch, S. 675; und wiederum EuGH, Urt. v. 15. 5. 1997 (oben Fn. 86) – *Futura/Singer*.

²⁹⁵ EuGH, Urt. v. 28. 1. 1992 (oben Fn. 24).

²⁹⁶ Vgl. auch *G. Saß* FS Debatin, S. 381 (392).

²⁹⁷ *W. Meilicke* RIW 1985, 801, FR 1995, 297 und DStZ 1996, 97; *G. Saß/W. Tillmann* DB 1996, 1744; *N. Herzig/N. Dautzenberg* DB 1997, 8; *W. Kaefer/W. Tillmann* BB 1997, 1779; *G. Saß* FS Debatin, S. 381 (392 f.); *ders.*, FR 1998, 1 (5).

²⁹⁸ EuGH v. 26. 10. 1999 (oben Fn. 24).

²⁹⁹ Hierzu *A. Rädler/M. Lausterer/J. Blumenberg*, EC Tax Review 1997, 86; *IFSt/Hahn* (oben Fn. 1), S. 130 ff.

³⁰⁰ So etwa *H.-J. Thesling*, Steuerliches Verfahrensrecht und Europarecht. In: DStR 1997, 848 ff. (857) m. w. N.; a. A. *W. Heinicke* (oben Fn. 293), S. 1338.

(1) *Wegzugsbesteuerung (Aufdeckung stiller Reserven) nach § 6 AStG*

Im Zentrum der Kritik steht immer wieder die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG.³⁰¹ Der BFH hat eine Unvereinbarkeit mit den Art. 17, 18, 39, 43 und 49 EGV allerdings verneint.³⁰²

Bei der Würdigung des § 6 AStG wird man unterschiedliche Anwendungsfälle des § 6 AStG unterscheiden müssen, die je unterschiedliche Grundfreiheiten berühren. Ihnen ist aber gemeinsam, dass es sich um Diskriminierungsfälle der dritten Kategorie handelt. Im Einzelnen gilt hier Folgendes:

Zwar betrifft § 6 AStG nur Gesellschaftsanteile, die im Privatvermögen gehalten werden.³⁰³ Gleichwohl kann auch hier der sachliche Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) eröffnet sein. So löst etwa der Wegzug des Alleingesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH innerstaatlich die Wegzugsbesteuerung nach §§ 6 AStG, 17 EStG aus; gemeinschaftsrechtlich liegt aber ein Fall der Niederlassungsfreiheit vor.

Im übrigen scheidet die Niederlassungsfreiheit als Prüfungsmaßstab aus,³⁰⁴ wenn man – wie hier vertreten – nur auf die in der Person des Steuerpflichtigen selbst begründeten Tatbestandsmerkmale abstellt, also in der Besteuerung des Gesellschafters nicht zugleich einen Nachteil für die Gesellschaft als solche erblickt.³⁰⁵

In diesem Fall könnte aber der sachliche Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet sein. Der BFH³⁰⁶ und einzelne Stimmen in der Literatur³⁰⁷ haben dies mit der Begründung verneint, Art. 56 EGV schütze nur die Verlagerung von Kapital als solchem, nicht aber den sich verlagernden Investor, solange das Kapital (hier: am Sitz der Gesellschaft) stabil bleibe. Dieses Argument hat manches für sich.

Wenn man aber die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit verneint, wird man nicht zugleich die Anwendbarkeit der Warenverkehrsfreiheit (Art. 28 EGV) mit der Begründung ablehnen können, die Kapitalverkehrsfreiheit gehe der Warenverkehrsfreiheit als speziellere Freiheit vor.³⁰⁸ Vielmehr kommt dann – auf den ersten Blick erstaunlich – die Warenverkehrsfreiheit wegen des sehr breiten Warenbegriffs des EuGH durchaus als Prüfungsmaßstab in Be-

³⁰¹ N. Dautzenberg, BB 1997, 180; ders., IStR 1998, 305; ders., FR 1998, 491; M. Lausterer, IStR 1998, 303; H. Schaumburg (oben Fn. 214), Rdnr. 5.398; Birk, Wegzugsbesteuerung und Europarecht, in: Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform. Festschrift für Klaus Offerhaus (1999), S. 163–175; für die Vereinbarkeit der Norm mit den Grundfreiheiten dagegen IFSt/Hahn (oben Fn. 1), S. 66 ff.; zweifelnd H. Hahn, IStR 1999, 609.

³⁰² BFH, Beschl. v. 17. 12. 1997 (oben Fn. 75).

³⁰³ Vgl. den Überblick bei H. Schaumburg (oben Fn. 214), Rdnrn. 5.394 ff.

³⁰⁴ So pauschal BFH (oben Fn. 75); zur Abschichtung von Gesellschaft und Anteilseignern vgl. IFSt/Hahn (oben Fn. 1), S. 67 f.

³⁰⁵ Vgl. EuGH, Urt. v. 29. 7. 1988 (oben Fn. 25) – *Daily Mail*.

³⁰⁶ Oben Fn. 75.

³⁰⁷ IFSt/Hahn (oben Fn. 1), S. 71–75.

³⁰⁸ So aber IFSt/Hahn (oben Fn. 1), S. 70.

tracht.³⁰⁹ Ob sie im Ergebnis tatsächlich verletzt ist, kann m. E. aber offenbleiben.

Denn jedenfalls muss sich die Wegzugsbesteuerung für den Fall, dass der Steuerpflichtige den Gesellschaftsanteil in seinem Privatvermögen hält, am der allgemeinen Grundfreiheit der Unionsbürger auf persönliche Freizügigkeit (Art. 18 EGV) messen lassen. Die in Rechtsprechung³¹⁰ und Literatur³¹¹ angeführten Gegenargumente überzeugen nicht.³¹²

Damit entscheidet sich die Gemeinschaftsrechtsverträglichkeit des § 6 AStG erst auf der Stufe der Rechtfertigung. Der BFH hat die Vorschrift als gerechtfertigt angesehen und diese Ansicht mit der Erwägung begründet, der Wegzug sei der letztmögliche Zeitpunkt für eine Besteuerung der stillen Reserven durch die Bundesrepublik. Dabei hat sich der BFH nicht auf verfahrensrechtliche (oder erhebungstechnische) Schwierigkeiten gestützt, sondern auf das materielle Recht: Ab dem Zeitpunkt des Wegzugs weise das einschlägige DBA die ausschließliche Besteuerung dem Zuzugsstaat (hier: Belgien) zu. Ob man die völkerrechtliche Bindung, die zwei EU-Mitgliedstaaten freiwillig eingegangen sind, gerade auch angesichts des Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts vor den innergemeinschaftlichen DBA³¹³ tatsächlich als Rechtfertigungsgrund ansehen kann, erscheint selbst vor dem Hintergrund des Art. 293 EGV als sehr zweifelhaft.

Das Interesse des Wegzugsstaates an einer Besteuerung der dort akkumulierten stillen Reserven ist zwar dem Grunde nach ein auch gemeinschaftsrechtlich anerkennenswerter Rechtfertigungsgrund. Das niederländische Beispiel, aber auch vergleichbare Problemlösungen in der deutschen Verwaltungspraxis zeigen aber, dass dieser Besteuerungsanspruch auch durch mildere Mittel gesichert werden kann.³¹⁴ Insbesondere erlauben die – gerade auch gemeinschaftsrechtlich begründeten – Möglichkeiten innereuropäischer Amtshilfe auch im Falle einer Steuerstundung bis zum Zeitpunkt der Realisierung der stillen Reserven noch eine effektive Besteuerung. Damit genügt § 6 AStG in seiner heutigen Schärfe nicht den strengen Anforderungen an die Erforderlichkeit des Eingriffs.³¹⁵

³⁰⁹ Vgl. die Nachweise bei *IFSt/Hahn* (oben Fn. 1), S. 70.

³¹⁰ BFH (oben Fn. 75).

³¹¹ *IFSt/Hahn* (oben Fn. 1), S. 77–79.

³¹² Vgl. zur Begründung die oben S. 73 (unter II.3.f).

³¹³ Arg. Art. 307 EGV; vgl. statt aller *K. Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Aufl. (1996), Einl. Rz. 143 m. w. N.; *M. Lehner* in: Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts (oben Fn. 1), § 31 Rdnrn. 88 ff.

³¹⁴ Vgl. den Beitrag von *M. van Dun* (in diesem Band); vgl. zum deutschen Recht den Aufschub der Besteuerung stiller Reserven bei der Überführung einzelner Wirtschaftsgüter in eine ausländische Betriebsstätte: BMF, Schreiben v. 24. 12. 1999 (oben Fn. 267), Tz. 2.6.1.

³¹⁵ Zweifelnd auch *H.-D. Höppner* (oben Fn. 112), S. 330; zur Erforderlichkeit vgl. allgemein oben S. 64 (unter II.2.e.(3)).

(2) *Erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 2 AStG*

Daneben ist auch die an die Staatsangehörigkeit anknüpfende Regelung des § 2 AStG Gegenstand von gemeinschaftsrechtlich fundierter Kritik geworden.³¹⁶ Ehemals unbeschränkt steuerpflichtige Deutsche, die in ein Niedrigsteuerland ziehen, aber wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland behalten, unterliegen einer erweiterten beschränkten Steuerpflicht. Ihre Einkünfte aus deutschen Quellen werden weiterhin besteuert; Deutschland rechnet aber die darauf entfallende im neuen Wohnsitzstaat gezahlte Steuer an. Eine Verletzung der Grundfreiheiten kommt aber nur dann in Betracht, wenn der Sachverhalt irgendeinen EU-Auslandsbezug aufweist.³¹⁷ Das ist regelmäßig nur dann der Fall, wenn es sich bei dem Zuzugsstaat um einen anderen EU-Mitgliedstaat handelt; wegen § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG müsste dieser Staat zugleich ein Niedrigsteuergbiet sein.

V. Schluss

Die Bestandsaufnahme hat gezeigt: Die Grundfreiheiten haben das deutsche Ertragsteuerrecht schon bisher verändert. Dies betrifft die Besteuerung in beiden *status*: Deutschland als Tätigkeitsstaat und als Wohnsitzstaat – wobei die Veränderungen im Bereich der beschränkten Steuerpflicht bisher deutlich größer sind als diejenigen im Bereich der unbeschränkten Steuerpflicht.

Im Bereich des EStG müssen noch eine Reihe weiterer Einzelregelungen europatauglich gemacht werden. Die bisherige Erfahrung zeigt, dass hierfür nicht in allen Fällen Gesetzesänderungen erforderlich sind. Oftmals genügen Korrekturen in der Rechtsanwendung, insbesondere die Beachtung des Gebots gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung. Eine völlige Umgestaltung des bisherigen Systems erscheint aus europarechtlicher Sicht nicht geboten. Die sehr unflexiblen Regelungen der §§ 1 Abs. 3 und 1a EStG für gebietsfremde Unionsbürger bedürfen aber einer gründlichen Revision.

Auch das Körperschaftsteuerrecht wird in seinen Grundfesten nicht erschüttert werden. Insbesondere ändern die punktuellen Schwächen des Anrechnungssystems nichts an seinen generellen Stärken; die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens ist europarechtlich keinesfalls geboten.³¹⁸ Statt zum veralteten System der Doppelbelastung zurückzukehren, sollte sich Deutschland über kurz oder lang zu einer grenzüberschreitenden Körperschaftsteueranrechnung – in welcher Form auch immer – entschließen, vorzugsweise im bilateralen Verhält-

³¹⁶ Vgl. N. Dautzenberg BB 1997, 180; ders., IStR 1997, 39.

³¹⁷ Vgl. hierzu ausführlich oben S. 52f. (unter II.2.b).

³¹⁸ N. Herzig (Körperschaftsteuersystem und Europäischer Binnenmarkt, in: Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk (1997), S. 627–646) geht sogar soweit, dass er eine gemeinschaftsweite *Einführung* des Vollarrechnungssystems für grundsätzlich europarechtlich geboten hält.

nis und auf Gegenseitigkeit. Hier dürfte sich diplomatische Überzeugungsarbeit im ECOFIN-Rat lohnen.

Später könnte dann am Horizont das Bild eines Ertragsteuerrechts auftauchen, das sich (unter Missbrauchsvorbehalt) auf die Besteuerung von Einkünften aus inländischen Quellen beschränkt. Dabei wäre eine Harmonisierung von Quellenregeln der wesentliche Baustein einer gemeinschaftsweiten Kohärenz der Steuerrechtsordnungen. Durch sie könnte – zumindest für innergemeinschaftliche Sachverhalte³¹⁹ – die missliche Unterscheidung von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht entfallen. Dieser Weg ist in der Literatur als Königsweg gepriesen worden – bei allem Wissen darum, dass er so schnell nicht kommen wird.

Wo steht die deutsche Gesetzgebung? Vielleicht am Ende des ersten Drittels ihres Weges nach Europa. Jedenfalls nicht mehr am Anfang, aber auch noch nicht am Ziel.

³¹⁹ Gegen eine Beschränkung des Systems auf den innergemeinschaftlichen Raum: Gutachten des *Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung (in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 65, Bonn 1999), S. 113.